

Treuhand-Kammer, Zürich  
Schweizerischer Treuhänder-Verband STV|USF, Bern

1. Auflage 2007  
ISBN 978-3-908159-76-6  
Artikel-Nr. 4004D

© Treuhand-Kammer, Zürich / Schweizerischer Treuhänder-Verband, Bern

### **Geschlechtsneutrale Bezeichnungen**

Wenn in diesem Standard die weibliche Form nicht der männlichen Form beigelegt ist, so ist der Grund dafür allein die bessere Lesbarkeit. Wo sinnvoll, ist selbstverständlich immer auch die weibliche Form gemeint.

### **Bezeichnung «Unternehmen», «Gesellschaft», «Unternehmensleitung»**

Der Standard enthält mehrfach die Begriffe «Unternehmen», «Gesellschaft» bzw. «Unternehmensleitung». Da das Revisionsrecht grundsätzlich rechtsformneutral ausgestaltet ist, sind damit jeweils die Rechtsformen «Aktiengesellschaft», «Kommanditaktiengesellschaft», «Gesellschaft mit beschränkter Haftung», «Genossenschaft», «Stiftung» und «Verein» gemeint.

## **Einleitung**

Zweck dieses Standards ist die Erstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zu

- den Berufspflichten des Revisors bei einer Eingeschränkten Revision einer Jahresrechnung,
- Form und Inhalt des Berichts, welchen der Revisor in Verbindung mit der Eingeschränkten Revision erstattet.

Dieser Standard ist für Mitglieder der Treuhand-Kammer und des Schweizerischen Treuhänder-Verbandes STV|USF verbindlich.

Ein Standard kann nicht für jeden denkbaren Sachverhalt vorgeben, was zu tun ist. Stattdessen muss der Revisor von seinem Ermessensspielraum in einer Weise Gebrauch machen, die allgemeinen Berufsgrundsätzen entspricht («professional judgement»).

## **1 Wesen der Eingeschränkten Revision**

### **1.1 Gesetzliche Grundlagen**

Die Eingeschränkte Revision ist in folgenden Artikeln des Schweizerischen Obligationenrechts (OR) geregelt (siehe Anhang A):

- Art. 727
- Art. 727a
- Art. 727c
- Art. 728
- Art. 729 – 729c
- Art. 730 – 731a (gemeinsame Bestimmungen für Ordentliche und Eingeschränkte Revision)

Die Eingeschränkte Revision ist eine schweizerische Eigenheit. Sie basiert auf der international verbreiteten Review (prüferischen Durchsicht) und umfasst zusätzlich die vom Gesetz geforderten angemessenen Detailprüfungen. Die Standards zur Review sind für die Eingeschränkte Revision nicht massgebend. Es handelt sich um eine gesetzlich vorgeschriebene, auf KMU ausgerichtete Prüfung der Jahresrechnung, bei der Umfang und Tiefe der Prüfungshandlungen und dadurch die Prüfsicherheit deutlich geringer sind als bei der Ordentlichen Revision.

Die Eingeschränkte Revision kommt nach Art. 727 OR für Gesellschaften, die zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht überschreiten, zur Anwendung:

- Bilanzsumme von 10 Millionen Franken
- Umsatzerlös von 20 Millionen Franken
- 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt

Wenn die Gesellschaft nicht mehr als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt beschäftigt, kann – mit Zustimmung sämtlicher Aktionäre – auf die Eingeschränkte Revision verzichtet werden (Art. 727a Abs. 2 OR).

Die Gesellschaft kann freiwillig eine Ordentliche Revision anstelle einer Eingeschränkten Revision durchführen.

Zu beachten ist, dass sich die Vorschriften zur Eingeschränkten Revision ausschliesslich auf die Revision der Jahresrechnung oder einen freiwilligen Zwischenabschluss beziehen. Besteht eine Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung nach Art. 663e OR, so ist diese immer ordentlich zu prüfen. Wo das Gesetz eine andere Prüfung oder eine andere Bestätigung einer zugelassenen Revisorin oder eines zugelassenen Revisors verlangt (Prüfung von Kapitalerhöhungen, Kapitalherabsetzungen, Fusionen, Zwischenbilanzen gemäss Art. 725 OR usw.), ist keine Eingeschränkte Revision zulässig. Gegebenenfalls sind besondere Vorschriften zu beachten.

Ist bei einer neu gegründeten Gesellschaft absehbar, dass die Schwellenwerte überschritten werden, so ist von Beginn weg eine Ordentliche Revision durchzuführen.

## **1.2 Ziel und Grundsätze der Eingeschränkten Revision**

Ziel der Eingeschränkten Revision einer Jahresrechnung ist eine Aussage des Revisors darüber, ob er auf Sachverhalte gestossen ist, die ihn zum Schluss veranlassen, dass die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes nicht in allen wesentlichen Punkten Gesetz und Statuten entsprechen. Diese Aussage macht der Revisor aufgrund von Befragungen, analytischen Prüfungshandlungen und angemessenen Detailprüfungen, welche weniger weitgehende Nachweise liefern als im Rahmen einer Ordentlichen Revision verlangt würden.

Bei einer Ordentlichen Revision bringt der Revisor die angemessene Urteilssicherheit («reasonable assurance») in einer positiv formulierten Zusicherung («positive assurance») zum Ausdruck. Eine Eingeschränkte Revision hingegen liefert nur eine begrenzte Urteilssicherheit («limited assurance»). Diese kommt in der negativ formulierten Zusicherung des Revisors, dass die geprüfte Jahresrechnung keine wesentlichen Fehlaussagen enthält («negative assurance»), zum Ausdruck.

Für die verantwortungsbewusste Berufsausübung eines Revisors gelten auch bei einer Eingeschränkten Revision insbesondere folgende allgemeine Grundsätze:

- (a) Unabhängigkeit
- (b) Integrität
- (c) Objektivität

- (d) Kompetenz und Sorgfalt
- (e) Verschwiegenheit
- (f) professionelles Verhalten
- (g) Befolgung der gesetzlichen Vorschriften und Standards

Der Revisor muss die Eingeschränkte Revision mit einer kritischen Grundhaltung planen und durchführen. Er muss sich bewusst sein, dass es Umstände geben kann, die dazu führen, dass die Jahresrechnung wesentliche Fehlaussagen enthält.

Eine kritische Grundhaltung bedeutet, dass der Revisor die Stichhaltigkeit erlangter Informationen und Unterlagen hinterfragt sowie auf Hinweise achtet, welche die Verlässlichkeit von Dokumenten oder von Erklärungen der Unternehmensleitung widerlegen oder in Frage stellen. Dieser Grundhaltung bedarf es während des ganzen Prüfungsprozesses. Damit verringert der Revisor z. B. das Risiko, dass er verdächtige Umstände übersieht oder übermässig verallgemeinert, wenn er aus Prüfungsfeststellungen Schlüsse zieht, oder dass er von falschen Annahmen ausgeht, wenn er Prüfungshandlungen bestimmt sowie deren Ergebnisse beurteilt.

Die vom Gesetz vorgesehenen Prüfungshandlungen ergeben naturgemäss oftmals nur begrenzt fundierte und stichhaltige Nachweise. Der Revisor darf sich deshalb bei der Planung und Durchführung seiner Arbeiten auf plausible Ergebnisse abstützen. Er kann mangels gegenteiliger Hinweise von der Richtigkeit erhaltener Auskünfte und Unterlagen ausgehen (Grundsatz von Treu und Glauben).

Die Verantwortung des Revisors besteht darin, aufgrund seiner Prüfung eine Aussage über die Jahresrechnung zu machen. Für die Erstellung, Bekanntgabe und Publikation der Jahresrechnung sowie die Buchführung ist die Unternehmensleitung verantwortlich (bei einer AG der Verwaltungsrat: Art. 716a Abs. 1 Ziffer 1 OR).

### **1.3 Unabhängigkeit (Anhang B)**

Die Revisionsstelle muss unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein (Art. 729 Abs. 1 OR).

Das Mitwirken bei der Buchführung und das Erbringen anderer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft sind unter bestimmten Bedingungen (Art. 729 Abs. 2 OR) explizit zulässig.

Die Person oder Personengruppe, die bei der Buchführung oder anderen Dienstleistungen mitwirkt, darf nicht an der Revision mitwirken. Damit wird ausgeschlossen, dass eigene Arbeiten geprüft werden.

Für weitere Ausführungen zur Unabhängigkeit wird auf Anhang B verwiesen.

## **1.4 Spezialfragen zur Mandatsannahme und -fortführung**

### **1.4.1 Pflicht zur Ordentlichen Revision**

Der Revisor vergewissert sich bei Mandatsannahme bzw. vor Prüfbeginn, dass die zu prüfende Gesellschaft nicht die Voraussetzungen für eine Ordentliche Revision erfüllt. Sieht das Gesetz für die vorgelegte Jahresrechnung zwingend eine Ordentliche Revision vor, lehnt der Revisor die Durchführung einer Eingeschränkten Revision ab und führt – sofern er dazu befähigt ist und sich mit der Unternehmensleitung (bei einer AG dem Verwaltungsrat) geeinigt hat – eine Ordentliche Revision durch. Wird dies von der Unternehmensleitung (bei einer AG dem Verwaltungsrat) verweigert, informiert der Revisor die Generalversammlung schriftlich und tritt als Revisionsstelle zurück.

### **1.4.2 Unzulässige Einschränkung des Prüfungsumfangs**

Bei einer unzulässigen Einschränkung des Prüfungsumfangs ist das Mandat abzulehnen bzw. niederzulegen.

## **1.5 Umfang einer Eingeschränkten Revision**

Der Begriff «Umfang einer Eingeschränkten Revision» bezieht sich auf die Prüfungshandlungen, die unter den jeweiligen Umständen erforderlich erscheinen, damit die Eingeschränkte Revision ihr Ziel erreicht.

Die Prüfungshandlungen sind so auszugestalten, dass das Risiko von Fehlaussagen vertretbar ist. Der Umfang der Prüfungshandlungen muss sich nach den konkreten Umständen in jedem Einzelfall richten. Er ist entsprechend dem Charakter der Eingeschränkten Revision jedoch geringer als bei einer Ordentlichen Revision: Es werden namentlich

- keine Prüfung des internen Kontrollsystems,
- keine Inventurbeobachtung und Drittbestätigungen – die Prüfung beschränkt sich grundsätzlich auf beim geprüften Unternehmen intern verfügbare Informationen – sowie
- keine Prüfungen zur Aufdeckung von deliktischen Handlungen und weiteren Gesetzesverstößen (mit Ausnahme der Bestimmungen zur Rechnungslegung) durchgeführt.

## **1.6 Prüfungsgegenstände**

Zu prüfen sind einzig die Gesetzes- und Statutenkonformität der Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang) und der Antrag des obersten Leitungsorgans über die Verwendung des Bilanzgewinns.

Hingegen stellen

- die Einhaltung integraler Regelwerke (z. B. Swiss GAAP FER, IFRS) sowie
- die Existenz eines internen Kontrollsystems

keine gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungsgegenstände dar. Eine Eingeschränkte Revision über die Einhaltung des Regelwerks Kern-FER ist indessen möglich.

Betreffend Anzeigepflicht bei Überschuldung wird auf Ziffer 9 verwiesen. Andere Anzeigepflichten durch die Revisionsstelle bestehen nicht.

### **1.7 Auftragsbestätigung (Anhang C)**

Der Revisor muss sich mit dem Verantwortlichen für die Abschlusserstellung über die Bedingungen der Eingeschränkten Revision einig sein. Es empfiehlt sich, die vereinbarten Bedingungen in einer Auftragsbestätigung festzuhalten.

Eine Auftragsbestätigung ist hilfreich bei der Planung der Eingeschränkten Revision. Dass der Revisor eine Auftragsbestätigung abgibt, die die hauptsächlichsten Bedingungen des Mandats dokumentiert, liegt sowohl in seinem eigenen Interesse als auch in dem des Verantwortlichen für die Abschlusserstellung. Das Schreiben bestätigt die Mandatsannahme durch den Revisor und hilft, Missverständnisse zu vermeiden, etwa hinsichtlich Zielen und Umfang der Prüfung, Reichweite der Verantwortung des Verantwortlichen für die Abschlusserstellung und des Revisors und Form zu erstattender Berichte.

## **2 Prüfungsansatz**

Der Revisor erarbeitet sich zunächst ein Verständnis des Unternehmens. Gestützt auf dieses Verständnis und die Ergebnisse von analytischen Prüfungshandlungen beurteilt er das inhärente Risiko auf der Ebene der Jahresrechnung als Ganzes sowie deren einzelnen Positionen. Für seinen Prüfungsplan legt er eine Wesentlichkeitsgrenze fest.

Diese Erkenntnisse fliessen in einen Prüfungsplan ein, in welchem er grundsätzlich über das Vorgehen entscheidet sowie konkrete Prüfungsschritte festlegt. Neben Befragungen und analytischen Prüfungshandlungen umfassen diese auch angemessene Detailprüfungen. Entsprechend dem Charakter der Eingeschränkten Revision handelt es sich bei letzteren hauptsächlich um Bestandes- und Bewertungsprüfungen.

Nach Abschluss der Prüfungshandlungen beurteilt der Revisor die Jahresrechnung als Ganzes und den Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns. Bei allfällig festgestellten Fehlaussagen empfiehlt er deren Korrektur. Schliesslich erstattet er den Revisionsbericht.

## **3 Risikobeurteilung**

### **3.1 Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens**

Bei der Planung einer Eingeschränkten Revision muss sich der Revisor Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens aneignen oder seinen Wissenstand auf einen aktuellen Stand bringen.

Diese Kenntnisse umfassen beispielsweise die Organisation, die wichtigsten Elemente des Geschäftsmodells, das Rechnungswesen, die Standorte, die Eigentümer und sonstige nahe stehende Parteien, sowie die Arten von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten, Erträgen und Aufwendungen des Unternehmens.

Der Revisor benötigt diese Kenntnisse, um Befragungen relevanter Personen vornehmen, angemessene Prüfungshandlungen planen sowie die Antworten und anderweitigen Informationen einschätzen zu können.

### **3.2 Analytische Prüfungshandlungen im Rahmen der Risikobeurteilung**

Der Revisor muss in der Planungsphase der Prüfung analytische Prüfungshandlungen durchführen, die ihm dabei helfen, die Unternehmenstätigkeit zu verstehen und mögliche Risikobereiche festzustellen. Analytische Prüfungshandlungen können Hinweise auf Aspekte der Unternehmenstätigkeit geben, die dem Revisor noch nicht bekannt waren. Sie dienen zur Entscheidung über Art, Zeitpunkt und Umfang anderer Prüfungshandlungen.

Analytische Prüfungshandlungen im Rahmen der Planung beziehen sich sowohl auf finanzielle als auch auf nicht finanzielle Informationen (z. B. das Verhältnis zwischen Umsatzerlösen und Verkaufsfläche oder verkauften Mengen).

### **3.3 Beurteilung des inhärenten Risikos**

Gestützt auf sein Verständnis des Unternehmens und dessen Tätigkeit beurteilt der Revisor das den einzelnen Positionen der Jahresrechnung inhärente Risiko, ob diese eine wesentliche Falschdarstellung enthalten. Das inhärente Risiko hängt unter anderem von folgenden Faktoren ab:

- Ausmass, in dem ein bestimmter Posten vom Ermessen der Unternehmensleitung (Bewertungsentscheide) betroffen ist
- Komplexität der zugrunde liegenden Transaktionen
- Anfälligkeit auf Wertschwankungen aufgrund von Markteinflüssen, der Branche im Allgemeinen usw.
- Abhängigkeit von künftigen Ereignissen und Entscheidungen
- Wesentlichkeit der Position

Einem erhöhten inhärenten Risiko ist mit weitergehenden Prüfungshandlungen Rechnung zu tragen.

Gewisse Risiken, z. B. die Fortführungsfähigkeit (Anhang G), beziehen sich nicht auf einzelne Bilanzpositionen, sondern sind bei der Beurteilung der Jahresrechnung als Ganzes – im Falle der Fortführungsfähigkeit in Bezug auf die Wertbasis – zu berücksichtigen.

## **4 Prüfungsplan**

### **4.1 Vorgehen**

Der Revisor plant die Arbeiten so, dass der Auftrag zielgerichtet ausgeführt wird. Dazu erstellt er einen Prüfungsplan, in dem das Vorgehen allgemein festgelegt wird, sowie ein Prüfungsprogramm, in dem die einzelnen Prüfungshandlungen konkret festgelegt werden.

Verwendet der Revisor Arbeiten eines anderen Revisors oder eines Experten, muss er sich davon überzeugen, dass die Arbeiten für Zwecke der Eingeschränkten Revision geeignet sind.

## **4.2 Prüfungsplan**

Der Prüfungsplan beschränkt sich im Falle einer Eingeschränkten Revision weitgehend auf die Definition von Positionen, die mit Befragungen, analytischen Prüfungshandlungen und/oder angemessenen Detailprüfungen geprüft werden und das Vorgehen. Neben der Wesentlichkeit der einzelnen Positionen (siehe Abschnitt 5.2) ist insbesondere auch auf die inhärenten Risiken zu achten. Auch eine betragsmässig kleine Position in der Jahresrechnung kann eine wesentliche Falschdarstellung beinhalten.

In einfachen Verhältnissen kann der Revisor direkt zum Prüfungsprogramm (siehe Abschnitt 4.4) schreiten.

## **4.3 Prüfungsziele**

Bei der Erstellung des Prüfungsplans überlegt sich der Revisor, welche Prüfungsziele er mit seinen Prüfungshandlungen erreichen will. Als Prüfungsziele kommen die nachstehenden Kriterien in Frage.

### **4.3.1 Vorhandensein**

Das Vorhandensein ist insbesondere in Bezug auf die Aktiven wichtig. Wegen des Verbots der Bilanzierung fiktiver Verbindlichkeiten ist dies aber auch für die Passiven zu beachten. In der Regel kann mit angemessenen Detailprüfungen die bei einer Eingeschränkten Revision erwartete, begrenzte Prüfsicherheit erlangt werden.

### **4.3.2 Rechte und Verpflichtungen**

Zu prüfen ist, ob das Unternehmen an den bilanzierten Aktiven auch die entsprechenden Rechte – in der Regel das Eigentum, z. B. bei Finanzierungsleasing ein Nutzungsrecht – besitzt.

Bilanzierte Verpflichtungen müssen solche des Unternehmens (und nicht zum Beispiel des Eigentümers) sein.

Oft helfen beim Kunden regelmässig vorhandene Auszüge aus öffentlichen Registern oder die Korrespondenz bei der Feststellung des Sachverhalts. Darüber hinaus ist in erster Linie auf Befragungen aufzubauen.

### **4.3.3 Eintritt**

Es wird geprüft, ob die verbuchten Transaktionen (oder andere Ereignisse) effektiv in der Berichtsperiode stattgefunden haben und dem Unternehmen zuzuordnen sind. Befragungen und analytische Prüfungen im Bereich der Abgrenzungen vermitteln die vom Gesetz vorgesehene begrenzte Prüfsicherheit.

#### **4.3.4 Vollständigkeit**

Die Vollständigkeit bezieht sich auf alle Teile der Jahresrechnung. Es müssen sämtliche Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Abgrenzungen und Rückstellungen bilanziert und sämtliche Transaktionen in der Erfolgsrechnung abgebildet werden. Auch die Anhangsangaben müssen vollständig sein.

Die Vollständigkeit ist eine anspruchsvolle Aussage. Der Revisor muss aufgrund seines Verständnisses des Unternehmens eine Vorstellung entwickeln, welche Werte und Transaktionen er in der Jahresrechnung erwartet. Befragungen von Personen, die nicht an der Erstellung der Jahresrechnung beteiligt sind, analytische Prüfungen sowie die Prüfung von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag vermögen eine begrenzte Prüfsicherheit zu vermitteln.

#### **4.3.5 Bewertung**

Bei der Bewertung der monetären Aktiven kann von einem Nominalwert, allenfalls abzüglich angemessener Wertberichtigungen (z. B. Delkreder) ausgegangen werden. Der Wert der nicht monetären Aktiven (Vorräte, Sach- und Immaterielle Anlagen) sowie der Beteiligungen hängt von der Entwicklung der künftigen daraus fließenden Erträge ab. Kostenwerte können einen Anhaltspunkt liefern. Befragungen und analytische Prüfungen ergeben die vom Gesetz vorgesehene begrenzte Prüfsicherheit.

Monetäre Verbindlichkeiten können in der Regel mit einfachen Detailprüfungen beurteilt werden. Im Bereich der Abgrenzungen leisten analytische Prüfungen gute Dienste. Bei der Prüfung der Rückstellungen sind Befragungen und analytische Prüfungshandlungen (zum Beispiel bei Garantierückstellungen) taugliche Prüfungshandlungen. Das Einholen von Drittbestätigungen gehört keinesfalls zur eingeschränkten Revision.

#### **4.3.6 Erfassung und Periodenabgrenzung**

Geprüft wird, ob Geschäftsvorfälle oder Ereignisse betragsmässig richtig erfasst sowie zeitlich zutreffend abgegrenzt wurden. Der Revisor stützt sich wie bei der Vollständigkeit weitgehend auf Befragungen, analytische Prüfungen und allenfalls die Beurteilung der Ereignisse nach dem Bilanzstichtag.

#### **4.3.7 Darstellung und Offenlegung**

Darstellung und Offenlegung sind vom Revisor aufgrund seiner Kenntnisse des Gesamtunternehmens sowie der einzelnen Positionen zu beurteilen.

### **4.4 Prüfungsprogramm**

Bei der Festlegung der Prüfungshandlungen muss der Revisor professionelles Ermessen anwenden. Er richtet sich dabei in erster Linie nach seinen Kenntnissen aus

Prüfungen von Abschlüssen früherer Perioden sowie dem inhärenten Risiko und der Wesentlichkeit der einzelnen Positionen der Jahresrechnung.

Bei der Erstellung des Prüfungsprogramms kann auf Beilage D zurückgegriffen werden. Sie zählt mögliche, jedoch nicht in jedem Fall vorzunehmende Prüfungshandlungen auf.

Bei der Auswahl konkreter Prüfungshandlungen wird sowohl deren Effektivität im konkreten Fall als auch deren Effizienz berücksichtigt.

Bei der Zuteilung der Arbeiten auf die einzelnen Teammitglieder wird auf deren Erfahrung und spezifische Kenntnisse geachtet.

## **5 Wesentlichkeit**

### **5.1 Was ist wesentlich?**

Es gelten die gleichen – allgemein anerkannten – Grundsätze wie bei einer Ordentlichen Revision.

Wesentlich sind Informationen in der Jahresrechnung, die – werden sie weggelassen oder falsch dargestellt – den Adressaten der Jahresrechnung in den darauf basierenden Entscheidungen massgeblich beeinflussen.

Die Wesentlichkeit wird in der Regel mit quantitativen Hilfsgrössen (z.B. Gewinn vor Steuern) festgelegt. In speziellen Situationen wie Verlust statt Gewinn oder Überschuldung sind diese qualitativen Schwellenwerte massgebend.

Das professionelle Ermessen ist sowohl bei der Festlegung der Wesentlichkeit als auch bei der Beurteilung von Fehlaussagen erheblich.

### **5.2 Festlegung der Wesentlichkeit bei der Prüfungsplanung**

Der Revisor berücksichtigt die Wesentlichkeit sowohl bei der Jahresrechnung als Ganzes als auch bei einzelnen Positionen der Jahresrechnung.

Bei profitablen Unternehmen mit genügendem Eigenkapital wird die Wesentlichkeit in der Regel aufgrund des Gewinns vor Steuern bestimmt. Sind die Ergebnisse gesteuert – z.B. durch Bildung oder Auflösung von stillen Reserven – ist vom effektiven Ergebnis auszugehen. In Verlustsituationen oder bei geringem Eigenkapital ist ein kleiner Prozentsatz des Eigenkapitals eine mögliche Grösse zur Bestimmung der Wesentlichkeit.

Für die Ausgestaltung der Prüfungshandlungen bei einzelnen Positionen der Jahresrechnung wird oft von einem tieferen Wesentlichkeitsbetrag ausgegangen, um dem Risiko, dass sich mehrere Fehlaussagen summieren können, Rechnung zu tragen.

### **5.3 Beurteilung festgestellter Fehlaussagen**

Während der Prüfung festgestellte Fehlaussagen werden laufend in einer Zusammenstellung nachgeführt, mit Ausnahme jener, die derart gering sind, dass auch ihre Summe voraussichtlich unwesentlich sein wird.

In der Regel macht der Revisor dem Verantwortlichen für die Abschlusserstellung den Vorschlag, die in seiner Zusammenstellung festgehaltenen Fehlaussagen zu korrigieren.

Wird diese Korrektur verweigert, so muss der Revisor beurteilen, ob die Jahresrechnung dadurch eine wesentliche Fehlaussage vermittelt. Ist dies der Fall, wird der Revisor eine Einschränkung seiner Prüfungsaussage in seinen Bericht aufnehmen.

## **6 Prüfungshandlungen**

### **6.1 Arten von Prüfungshandlungen**

Art. 729 a OR nennt die folgenden drei Kategorien von möglichen Prüfungshandlungen.

#### **6.1.1 Befragungen**

Befragungen von Mitarbeitenden sowie Mitgliedern der Unternehmensleitung sind ein effizientes Mittel zur Informationsbeschaffung. Soweit von der Kompetenz und Ehrlichkeit der befragten Personen auszugehen ist, sind Befragungen im Rahmen einer eingeschränkten Revision als Prüfungsnachweise geeignet.

Wichtig ist eine angemessene Vorbereitung der Befragung. Der Revisor muss sich genau überlegen, welche Aussagen der Jahresrechnung er mit der Befragung prüfen will. Es ist auch wesentlich, dass möglichst an der «Quelle» der in die Jahresrechnung einflussenden Informationen – auch ausserhalb des Rechnungswesens – befragt wird und dass sowohl die Komplexität der Materie als auch die Position des Befragten bei der Auswahl der Fragen berücksichtigt werden.

Die wesentlichen Fragen und Antworten sind zu dokumentieren. Um Missverständnisse zu vermeiden, sind die Kernaussagen vom Befragten allenfalls schriftlich bestätigen zu lassen.

Der Revisor darf sich bei der Prüfung wesentlicher Jahresabschlussposten nicht ausschliesslich auf Befragungen stützen. Die mittels Befragungen erhaltenen Prüfungsnachweise sind mit analytischen Prüfungshandlungen und/oder angemessenen Detailprüfungen zu ergänzen.

Die erhaltenen Antworten sind kritisch zu würdigen. Insbesondere geht der Revisor Diskrepanzen zu seinem Verständnis des geprüften Unternehmens und anderen nicht plausiblen Auskünften nach. Dies ist auch bei Befragungen, die sich an analytische Prüfungshandlungen anschliessen, wichtig. Ist die Plausibilität der Auskünfte gegeben, darf sich der Revisor darauf abstützen.

### **6.1.2 Analytische Prüfungshandlungen**

Analytische Prüfungshandlungen können bei der Planung, Durchführung sowie beim Abschluss der Eingeschränkten Revision (Beurteilung der Jahresrechnung als Ganzes) Anwendung finden.

Sie bestehen in der Analyse wesentlicher Kennzahlen und Trends, einschliesslich der Beurteilung von Veränderungen und Relationen, die von anderen relevanten Informationen oder von prognostizierten Beträgen abweichen.

Analytische Prüfungshandlungen beinhalten Schlussfolgerungen aus Vergleichen der Finanzinformationen des Unternehmens z. B. mit:

- Vergleichbaren Informationen über Vorperioden
- Voraussichtlichen Ergebnissen des Unternehmens wie etwa Budgets, Prognosen oder diesbezüglichen Erwartungen des Revisors (z. B. Schätzung von Abschreibungen)
- Informationen aus der Branche (z. B. Vergleich des Verhältnisses von Umsatzerlösen zu Forderungen mit einem Branchendurchschnitt oder mit anderen Unternehmen der selben Branche von vergleichbarer Grösse)

Analytische Prüfungshandlungen beinhalten auch Schlussfolgerungen aus Relationen:

- Zwischen einzelnen Finanzinformationen, von denen erwartet wird, dass sie Erfahrungsgrössen entsprechen (z. B. Bruttomarge in Prozenten)
- Zwischen Finanzinformationen und relevanten nicht finanziellen Informationen (z. B. Saläraufwand im Verhältnis zur Anzahl Mitarbeitender)

Plant der Revisor ergebnisorientierte Prüfungshandlungen in Form analytischer Prüfungshandlungen, muss er eine Anzahl Faktoren berücksichtigen wie etwa:

- Zielsetzung der analytischen Prüfungshandlungen und inwieweit er sich auf deren Ergebnisse abstützen kann
- Verfügbarkeit sowohl von finanziellen (z. B. Budgets oder Prognosen) als auch von nicht finanziellen Informationen (z. B. Anzahl produzierte oder verkaufte Einheiten)
- Verlässlichkeit der verfügbaren Informationen (werden z. B. Budgets hinreichend sorgfältig erstellt)
- Relevanz der verfügbaren Informationen (wurden z. B. Budgets in Form erwarteter Ergebnisse oder unrealistischer Zielvorgaben erstellt)
- Vergleichbarkeit der verfügbaren Informationen (z. B. können allgemeine Branchendaten der Ergänzung bedürfen, damit sie vergleichbar sind mit Daten eines Unternehmens, das Spezialprodukte herstellt und verkauft). In der Regel sind die Daten des

Unternehmens um Bestand und Veränderung von stillen Reserven zu bereinigen – Kenntnisse aus früheren Prüfungen – insbesondere der Umstände, die in Vorperioden zu Abschlusskorrekturen geführt haben

Analytische Prüfungen liefern bei der Prüfung der Erfolgsrechnung wertvolle Prüfungsnachweise. Für wesentliche Bilanzpositionen sind sie in der Regel mit den vom Gesetzgeber explizit vorgesehenen angemessenen Detailprüfungen zu ergänzen, insbesondere wenn die Analysen nicht plausible Relationen oder Entwicklungen hervorbringen.

Zudem besteht das Risiko, dass sich zwei oder mehrere Fehlaussagen teilweise kompensieren können und deshalb bei analytischen Prüfungen nicht erkannt werden. Für eine begrenzte Prüfsicherheit ist es notwendig, die im Rahmen der Abweichungsanalyse erhaltenen Aussagen zu plausibilisieren.

### **6.1.3 Angemessene Detailprüfungen**

Bei einer Eingeschränkten Revision sind angemessene Detailprüfungen – namentlich von Bestand und Bewertung – vorgesehen. Auf die Anwendung repräsentativer Stichprobenverfahren ist zu verzichten.

Bestandesprüfungen sind möglich durch Abstimmung mit detaillierten Listen, Einsicht in Belege, Abstimmung mit Auszügen, Durchsicht von Belegen in neuer Rechnung usw.

Bewertungsprüfungen können etwa mittels Belegprüfungen, Abstimmung mit Preislisten usw. durchgeführt werden.

## **6.2 Kombination der Prüfungshandlungen**

### **6.2.1 Allgemein**

In vielen Fällen wird nur eine effiziente Kombination aller drei Arten von Prüfungshandlungen die vom Gesetzgeber vorgesehene eingeschränkte Prüfsicherheit erbringen. Der Revisor entscheidet situativ, ob er mit Befragungen beginnen und die Ergebnisse mit analytischen Prüfungshandlungen erhärten will oder umgekehrt. Gerade im Fall von Unsicherheiten oder bei wesentlichen Bilanzpositionen sind sodann gewisse angemessene Detailprüfungen durchzuführen.

Eine Liste möglicher Prüfungshandlungen befindet sich in Anhang D. Die aufgezeigten Prüfungshandlungen sind weder abschliessend noch sollen sie alle bei jeder Eingeschränkten Revision Anwendung finden. Die Liste umfasst neben Befragungen und analytischen Prüfungshandlungen mögliche angemessene Detailprüfungen über Vollständigkeit, Bestand und Bewertung der einzelnen Abschlusspositionen.

### **6.2.2 Empfohlene Prüfungshandlungen (Anhang D)**

Die empfohlenen Prüfungshandlungen sind – in der Regel und sofern anwendbar – für

die wesentlichen Positionen der Jahresrechnung und/oder für die Jahresrechnung als Ganzes durchzuführen. Sie umfassen schwergewichtig Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und grundlegende Detailprüfungen (über Vollständigkeit, Bestand und Bewertung) wie z. B. Fremdwährungsumrechnung, Abstimmung mit Nebenbüchern usw.

### **6.2.3 Weitergehende Prüfungshandlungen (Anhang D)**

Weitergehende Prüfungshandlungen werden in der Regel nur dann durchgeführt, wenn

z. B. aufgrund der durchgeführten empfohlenen Prüfungshandlungen wesentliche Fehlaussagen angenommen werden müssen oder ein erhöhtes inhärentes Risiko einer Falschdarstellung in der Jahresrechnung besteht.

### **6.2.4 Gesamturteil bei Prüfungsbeendigung**

Der Revisor muss sich gegen Ende der Prüfung ein Gesamturteil darüber bilden, ob die Jahresrechnung als Ganzes seinen Kenntnissen über Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens entspricht. Die Schlussfolgerungen sollen jene Prüfungsfeststellungen erhärten, die zuvor aus der Prüfung einzelner Teile der Jahresrechnung gezogen wurden. Daraus ist ein Gesamturteil über die Angemessenheit der Jahresrechnung zu formulieren. Allerdings können sie auch aufzeigen, ob und in welchen Bereichen es weiterer Prüfungshandlungen bedarf.

### **6.2.5 Vollständigkeitserklärung (Anhang E)**

Die Unternehmensleitung bestätigt dem Revisor die Vollständigkeit der Jahresrechnung sowie die Richtigkeit der erteilten Auskünfte und zur Verfügung gestellten Unterlagen schriftlich.

### **6.2.6 Prüfungshandlungen, die nicht Bestandteil einer Eingeschränkten Revision sind (Anhang D)**

Diese Prüfungshandlungen sind nicht Bestandteil einer Eingeschränkten Revision. Der Revisor muss dies nicht begründen.

## **7 Dokumentation der Prüfung**

### **7.1 Allgemeines**

Der Revisor muss wichtige Sachverhalte dokumentieren als Nachweis dafür, dass

- die Prüfungsaussage gestützt ist, und
- die Eingeschränkte Revision in Übereinstimmung mit diesem Standard vorgenommen wurde

Die Revisionsberichte sowie alle wesentlichen Unterlagen müssen während mindestens zehn Jahren aufbewahrt werden. Zu dokumentieren sind insbesondere die Planung und die Durchführung der Prüfarbeiten. Die wichtigsten Dokumente sind zu datieren und mit einem Vermerk des Autors oder derjenigen Person zu versehen, die das Revisionsmandat leitet.

## **7.2 Jahresakten**

Art und Umfang der jährlichen Prüfungsdokumentation richten sich nach den konkreten Umständen.

Zu dokumentieren sind:

- Überlegungen zur Unabhängigkeit
- Das Verständnis des Unternehmens
- Wesentlichkeitsüberlegungen
- Ergebnisse von analytischen Prüfungen im Rahmen des Prüfungsplans
- Inhärente Risiken sowie der darauf basierende Prüfungsplan
- Das Prüfprogramm mit den einzelnen Prüfungshandlungen
- Entdeckte Fehlaussagen und deren Behandlung
- Erhaltene Prüfungsnachweise und deren Beurteilung durch den Revisor

Ein Memorandum, das die abschliessende Durchsicht der Prüfungsdokumentation durch den leitenden Revisor und Prüfungsergebnisse (soweit nicht in den Arbeitspapieren festgehalten) dokumentiert, ist zu empfehlen.

Korrespondenzen und Gesprächsprotokolle mit dem Kunden können ebenfalls Prüfungsnachweise darstellen. Zudem sind je eine unterzeichnete Jahresrechnung und Vollständigkeitserklärung Bestandteil der Jahresakten.

## **7.3 Dauerakten**

Diese enthalten insbesondere über mehrere Jahre gültige wichtige Verträge, Registerauszüge, Statuten, usw.

## **8 Berichterstattung**

### **8.1 Elemente des Berichtes**

Der Bericht des Revisors über die Eingeschränkte Revision muss folgende Elemente enthalten:

- Einen Hinweis, dass eine Eingeschränkte (nicht z. B. eine Ordentliche) Revision durchgeführt wurde
- Eine Stellungnahme zum Ergebnis der Revision
- Angaben zur Unabhängigkeit des Revisors; hat das Revisionsunternehmen bei dem zu prüfenden Unternehmen bei der Buchführung mitgewirkt oder andere Dienstleistungen erbracht, so ist dies im Bericht offenzulegen
- Angaben zur Person, die die Revision geleitet hat, und zu ihrer fachlichen Befähigung
- Unterschrift der Person, die die Revision geleitet hat

### **8.2 Stellungnahme zum Ergebnis der Revision**

Der Bericht muss eine klar formulierte negative Zusicherung über die Jahresrechnung

enthalten. Im Hinblick darauf muss der Revisor die aus den erlangten Nachweisen gezogenen Schlussfolgerungen in ihrer Gesamtheit bewerten.

Der Bericht umschreibt den Umfang des Auftrags. Er ermöglicht dem Leser, die Art der Arbeiten zu verstehen und stellt klar, dass keine Ordentliche Revision stattgefunden hat und somit auch kein Prüfungsurteil im Sinne einer Ordentlichen Revision abgegeben wird.

Für die Aussage einer Eingeschränkten Revision gilt Folgendes:

(a) Festzuhalten ist, dass der Revisor aufgrund der Eingeschränkten Revision auf keine Sachverhalte gestossen ist, die ihn zum Schluss veranlassen, dass die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes nicht dem Gesetz und den Statuten entsprechen (negative Zusicherung); siehe Beispiel 1 (S. 70).

(b) Ist der Revisor jedoch auf einzelne Sachverhalte gestossen, die ihn zum Schluss veranlassen, dass die Jahresrechnung resp. Teile davon und/oder der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes nicht dem Gesetz und den Statuten entsprechen, oder muss er solche Sachverhalte annehmen, so sind diese darzulegen (Einschränkung). Dabei ist – sofern praktikabel – die (mögliche) Auswirkung auf die Jahresrechnung zu quantifizieren und es ist entweder:

(i) eine eingeschränkte Prüfungsaussage anzubringen (Einschränkung der negativen Zusicherung, «qualification of the negative assurance») unter Hinweis auf den festgestellten (siehe Beispiel 2, S. 71) oder den angenommenen (siehe Beispiel 3, S. 72) Sachverhalt. Die Jahresrechnung als Ganzes sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes kann trotz einer Einschränkung dem Gesetz und den Statuten entsprechen; oder

(ii) eine verneinende Prüfungsaussage zu machen («adverse statement»), wonach die Jahresrechnung nicht dem Gesetz und den Statuten entspricht. Sie ist angebracht, wenn der festgestellte Sachverhalt das von der Jahresrechnung vermittelte Gesamtbild so grundlegend verändert, dass der Revisor zum Schluss kommt, mit einer eingeschränkten Prüfungsaussage werde die irreführende oder unvollständige Natur der Jahresrechnung nicht angemessen offen gelegt; siehe Beispiel 4 (S. 73), oder

(iii) gar keine Prüfungsaussage zu machen, falls die mögliche Auswirkung des angenommenen Sachverhalts das von der Jahresrechnung vermittelte Gesamtbild grundlegend verändert, so dass der Revisor zum Schluss kommt, dass überhaupt keine Zusicherung gegeben werden kann; siehe Beispiel 5 (S. 74).

(c) Wenn eine wesentliche Beschränkung des Umfangs der Eingeschränkten Revision vorliegt, ist diese zu umschreiben und es ist entweder:

(i) eine eingeschränkte Prüfungsaussage anzubringen mit Bezug auf die möglichen Korrekturen der Jahresrechnung, die der Revisor für notwendig halten könnte, wenn

die Beschränkung nicht vorläge, oder

(ii) gar keine Prüfungsaussage zu machen. Dies ist angebracht, wenn die mögliche Auswirkung der Beschränkung des Umfangs der Eingeschränkten Revision das von der Jahresrechnung vermittelte Gesamtbild grundlegend verändert, so dass der Revisor zum Schluss kommt, dass überhaupt keine Zusicherung gegeben werden kann (siehe Beispiel 6, S. 75).

Der Bericht trägt das Datum, an dem die Eingeschränkte Revision beendet wurde. Dies schliesst Prüfungshandlungen bezüglich Ereignissen ein, die bis zum Berichtsdatum eingetreten sind. Da die Verantwortung des Revisors darin besteht, über die von der Unternehmensleitung erstellte und bekanntgegebene Jahresrechnung zu berichten, darf der Revisor den Bericht frühestens auf den Zeitpunkt datieren, an dem je eine rechtsgültig unterzeichnete Jahresrechnung und Vollständigkeitserklärung vorliegen.

Der Bericht enthält keine Abnahme- oder Rückweisungsempfehlung an die Generalversammlung.

Berichtsmuster – stets den konkreten Umständen anzupassen – finden sich in Anhang F.

Wenn der Revisor die Fortführungsfähigkeit der Unternehmenstätigkeit oder Aussagen in der Jahresrechnung objektiv nicht abschliessend beurteilen kann, so ist im Anschluss an die Prüfungsaussage ein Zusatz (Emphasis of Matter) anzubringen (Beispiel 8, Seite 77). Objektive Unüberprüfbarkeit beruht stets auf der Entwicklung in der Zukunft und ist klar von Sachverhalten, die im Rahmen der Eingeschränkten Revision nicht geprüft werden können, sowie Beschränkungen des Prüfungsumfanges abzugrenzen. Zudem ist eine angemessene Offenlegung im Anhang erforderlich, da sonst eine eingeschränkte oder verneinende Prüfungsaussage erforderlich wird.

### **8.3 Angaben zur Unabhängigkeit**

Wenn die Revisionsstelle neben der Eingeschränkten Revision der Jahresrechnung in der Berichtsperiode keine weiteren Dienstleistungen für das geprüfte Unternehmen erbracht hat und die Unabhängigkeitsbestimmungen einhält, so weist der Bericht einzig darauf hin, dass die gesetzlichen Anforderungen der Unabhängigkeit erfüllt sind.

Falls eine oder mehrere bei der Revisionsstelle angestellte Personen bei der Buchführung mitgewirkt oder andere Dienstleistungen für die geprüfte Gesellschaft erbracht haben (Steuerberatung, Erstellen der MWST-Abrechnung usw.), ist dies im Bericht z. B. wie folgt offenzulegen: «Ein Mitarbeitender unserer Gesellschaft hat im Berichtsjahr bei der Buchführung mitgewirkt. An der Eingeschränkten Revision war er nicht beteiligt. Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich (Befähigung und) Unabhängigkeit erfüllen.»

## 8.4 Leitung der Revision, Fachliche Befähigung

Im Bericht der Revisionsstelle ist die Person zu nennen, welche die Revision geleitet hat. Die Revisionsstelle macht dabei die erforderlichen Angaben zur fachlichen Befähigung

(siehe dazu Art. 5 und 6 RAG). Zudem muss der Bericht die Unterschrift derjenigen Person tragen, die die Revision geleitet hat.

Im Bericht an die Generalversammlung sind folgende Angaben zu machen:

- Bestätigung, dass die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Befähigung erfüllt sind: «Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung (und Unabhängigkeit) erfüllen.»
- Name und Vorname des Leitenden Revisors
- Art der Zulassung des Leitenden Revisors
- Unterschrift des Leitenden Revisors

## 9 Überschuldung

*Art. 725*

1 Zeigt die letzte Jahresbilanz, dass die Hälfte des Aktienkapitals und der gesetzlichen Reserven nicht mehr gedeckt ist, so beruft der Verwaltungsrat unverzüglich eine Generalversammlung ein und beantragt ihr Sanierungsmassnahmen.

2 Wenn begründete Besorgnis einer Überschuldung besteht, muss eine Zwischenbilanz erstellt und diese einem zugelassenen Revisor zur Prüfung vorgelegt werden.

Ergibt sich aus der Zwischenbilanz, dass die Forderungen der Gesellschaftsgläubiger weder zu Fortführungs- noch zu Veräusserungswerten gedeckt sind, so hat der Verwaltungsrat den Richter zu benachrichtigen, sofern nicht Gesellschaftsgläubiger im Ausmass dieser Unterdeckung im Rang hinter alle anderen Gesellschaftsgläubiger zurücktreten.

3 Verfügt die Gesellschaft über keine Revisionsstelle, so obliegen dem zugelassenen Revisor die Anzeigepflichten der eingeschränkt prüfenden Revisionsstelle.

Bei der Prüfung der Zwischenbilanzen im Falle einer begründeten Besorgnis einer Überschuldung einer AG gemäss Artikel 725 Absatz 2 OR (GmbH: Art. 820 OR) handelt es sich weder um eine Eingeschränkte noch um eine Ordentliche Revision. Für diesen speziellen Prüfungsfall, der unabhängig von der Art der Revision der Jahresrechnung zu behandeln ist, wird auf die entsprechenden Berufsregeln verwiesen.

Ergibt sich aus der Eingeschränkten Revision eine Überschuldung, so wird diese im Bericht an die Generalversammlung festgehalten; zusätzlich werden die Organe auf ihre gesetzlichen Pflichten aufmerksam gemacht. Die Jahresrechnung entspricht in diesem Fall der Zwischenbilanz zu Fortführungswerten und ist zu prüfen.

Die Gesellschaft ist nicht verpflichtet, die Zwischenbilanzen von der Revisionsstelle prüfen zu lassen, vielmehr kann sie dazu eine/n zugelassene/n Revisorin oder Revisor ihrer Wahl beiziehen. Im Falle einer offensichtlichen Überschuldung muss sich die

Revisionsstelle jedoch von der umgehenden Prüfung der Zwischenbilanzen überzeugen (z. B. in dem sie sich ein Exemplar des Prüfungsberichts aushändigen lässt), da die Pflicht zur ersatzweisen Benachrichtigung des Richters bei ihr verbleibt. Solange sie gutgläubig davon ausgehen darf, die Prüfung der Zwischenbilanzen finde statt und die Organe der Gesellschaft kommen ihren Obliegenheiten nach, treffen sie keine weiteren Pflichten. Allerdings wird sie sich bei dieser Sachlage stets überlegen, ob sie zurücktreten soll.

Wenn die Revisionsstelle klare und stichhaltige Informationen von kompetenter Stelle aus dem Unternehmen (bei einer Aktiengesellschaft: Geschäftsleitung oder Verwaltungsrat) erhält, wonach die Unternehmung offensichtlich überschuldet ist, oder wenn sie die Überschuldung im Zuge der Prüfung der Jahresrechnung feststellt, muss sie den Verwaltungsrat an seine Pflichten – namentlich die Erstellung und Vorlage zur Prüfung einer Zwischenbilanz – erinnern. Die Anzeigepflicht beschränkt sich auf die Benachrichtigung des Richters, wenn dies der Verwaltungsrat trotz offensichtlicher Überschuldung unterlässt. Andere Gesetzesverstösse (gegen das Organisationsreglement, Art. 725 Abs. 1 OR, usw.) sind hingegen nicht zu melden.

Weitere Erläuterungen dazu finden sich in Anhang H.

*Art. 727*

<sup>1</sup>□

Folgende Gesellschaften müssen ihre Jahresrechnung und gegebenenfalls ihre Konzernrechnung durch eine Revisionsstelle ordentlich prüfen lassen:

1. Publikumsgesellschaften; als solche gelten Gesellschaften, die:

- a. Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert haben,
- b. Anleiensobligationen ausstehend haben,
- c. □

mindestens 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft nach Buchstabe a oder b beitragen;

2. Gesellschaften, die zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschreiten:

- a. Bilanzsumme von 10 Millionen Franken,
- b. Umsatzerlös von 20 Millionen Franken,
- c. 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt;

3. Gesellschaften, die zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet sind.

<sup>2</sup>□

Eine ordentliche Revision muss auch dann vorgenommen werden, wenn Aktionäre, die zusammen mindestens 10 Prozent des Aktienkapitals vertreten, dies verlangen.

<sup>3</sup>□

Verlangt das Gesetz keine ordentliche Revision der Jahresrechnung, so können die Statuten vorsehen oder kann die Generalversammlung beschliessen, dass die Jahresrechnung ordentlich geprüft wird.

*Art. 727a*

<sup>1</sup>□

Sind die Voraussetzungen für eine ordentliche Revision nicht gegeben, so muss die Gesellschaft ihre Jahresrechnung durch eine Revisionsstelle eingeschränkt prüfen lassen.

<sup>2</sup>□

Mit der Zustimmung sämtlicher Aktionäre kann auf die eingeschränkte Revision verzichtet werden, wenn die Gesellschaft nicht mehr als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt hat.

<sup>3</sup>□

Der Verwaltungsrat kann die Aktionäre schriftlich um Zustimmung ersuchen. Er kann für die Beantwortung eine Frist von mindestens 20 Tagen ansetzen und darauf hinweisen, dass das Ausbleiben einer Antwort als Zustimmung gilt.

<sup>4</sup>□

Haben die Aktionäre auf eine eingeschränkte Revision verzichtet, so gilt dieser Verzicht auch für die nachfolgenden Jahre. Jeder Aktionär hat jedoch das Recht, spätestens 10 Tage vor der Generalversammlung eine Eingeschränkte Revision zu verlangen. Die Generalversammlung muss diesfalls die Revisionsstelle wählen.

<sup>5</sup>□

Soweit erforderlich passt der Verwaltungsrat die Statuten an und meldet dem Handelsregister die Löschung oder die Eintragung der Revisionsstelle an.

#### *Art. 727c*

Die Gesellschaften, die zur eingeschränkten Revision verpflichtet sind, müssen als Revisionsstelle einen zugelassenen Revisor nach den Vorschriften des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 bezeichnen.

#### *Art. 729*

<sup>1</sup> Die Revisionsstelle muss unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein.

<sup>2</sup> Das Mitwirken bei der Buchführung und das Erbringen anderer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft sind zulässig. Sofern das Risiko der Überprüfung eigener Arbeiten entsteht, muss durch geeignete organisatorische und personelle Massnahmen eine verlässliche Prüfung sichergestellt werden.

#### *Art. 729a*

<sup>1</sup> Die Revisionsstelle prüft, ob Sachverhalte vorliegen, aus denen zu schliessen ist, dass:

1. die Jahresrechnung nicht den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht;
2. der Antrag des Verwaltungsrats an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinnes nicht den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht.

<sup>2</sup> Die Prüfung beschränkt sich auf Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und angemessene Detailprüfungen.

<sup>3</sup> Die Geschäftsführung des Verwaltungsrats ist nicht Gegenstand der Prüfung durch die Revisionsstelle

#### *Art. 729b*

<sup>1</sup> Die Revisionsstelle erstattet der Generalversammlung schriftlich einen zusammenfassenden Bericht über das Ergebnis der Revision.

Dieser Bericht enthält:

1. einen Hinweis auf die eingeschränkte Natur der Revision;
2. eine Stellungnahme zum Ergebnis der Prüfung;

3. Angaben zur Unabhängigkeit und gegebenenfalls zum Mitwirken bei der Buchführung und zu anderen Dienstleistungen, die für die zu prüfende Gesellschaft erbracht wurden;
4. Angaben zur Person, welche die Revision geleitet hat, und zu deren fachlicher Befähigung.

<sup>2</sup> Der Bericht muss von der Person unterzeichnet werden, die die Revision geleitet hat.

#### *Art. 729c*

Ist die Gesellschaft offensichtlich überschuldet und unterlässt der Verwaltungsrat die Anzeige, so benachrichtigt die Revisionsstelle das Gericht.

#### *Art. 730*

<sup>1</sup> Die Generalversammlung wählt die Revisionsstelle.

<sup>2</sup> Als Revisionsstelle können eine oder mehrere natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften gewählt werden.

<sup>3</sup> Finanzkontrollen der öffentlichen Hand oder deren Mitarbeitende können als Revisionsstelle gewählt werden, wenn sie die Anforderungen dieses Gesetzes erfüllen. Die Vorschriften über die Unabhängigkeit gelten sinngemäss.

<sup>4</sup> Wenigstens ein Mitglied der Revisionsstelle muss seinen Wohnsitz, seinen Sitz oder eine eingetragene Zweigniederlassung in der Schweiz haben.

#### *Art. 730a*

<sup>1</sup> Die Revisionsstelle wird für ein bis drei Geschäftsjahre gewählt. Ihr Amt endet mit der Abnahme der letzten Jahresrechnung. Eine Wiederwahl ist möglich.

<sup>2</sup> Bei der ordentlichen Revision darf die Person, die die Revision leitet, das Mandat längstens während sieben Jahren ausführen. Sie darf das gleiche Mandat erst nach einem Unterbruch von drei Jahren wieder aufnehmen.

<sup>3</sup> Tritt eine Revisionsstelle zurück, so hat sie den Verwaltungsrat über die Gründe zu informieren; dieser teilt sie der nächsten Generalversammlung mit.

<sup>4</sup> Die Generalversammlung kann die Revisionsstelle jederzeit mit sofortiger Wirkung abberufen.

#### *Art. 730b*

<sup>1</sup> Der Verwaltungsrat übergibt der Revisionsstelle alle Unterlagen und erteilt ihr die Auskünfte, die sie für die Erfüllung ihrer Aufgaben benötigt, auf Verlangen auch schriftlich.

<sup>2</sup> Die Revisionsstelle wahrt das Geheimnis über ihre Feststellungen, soweit sie nicht von Gesetzes wegen zur Bekanntgabe verpflichtet ist. Sie wahrt bei der Berichterstattung, bei der Erstattung von Anzeigen und bei der Auskunftserteilung an die Generalversammlung die Geschäftsgeheimnisse der Gesellschaft.

#### *Art. 730c*

<sup>1</sup> Die Revisionsstelle muss sämtliche Revisionsdienstleistungen dokumentieren und Revisionsberichte sowie alle wesentlichen Unterlagen mindestens während zehn Jahren aufbewahren. Elektronische Daten müssen während der gleichen Zeitperiode wieder lesbar gemacht werden können.

<sup>2</sup> Die Unterlagen müssen es ermöglichen, die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften in effizienter Weise zu prüfen.

#### *Art. 731*

<sup>1</sup> Bei Gesellschaften, die verpflichtet sind, ihre Jahresrechnung und gegebenenfalls ihre Konzernrechnung durch eine Revisionsstelle prüfen zu lassen, muss der Revisionsbericht vorliegen, bevor die Generalversammlung die Jahresrechnung und die Konzernrechnung genehmigt und über die Verwendung des Bilanzgewinns beschliesst.

<sup>2</sup> Wird eine ordentliche Revision durchgeführt, so muss die Revisionsstelle an der Generalversammlung anwesend sein. Die Generalversammlung kann durch einstimmigen Beschluss auf die Anwesenheit der Revisionsstelle verzichten.

<sup>3</sup> Liegt der erforderliche Revisionsbericht nicht vor, so sind die Beschlüsse zur Genehmigung der Jahresrechnung und der Konzernrechnung sowie zur Verwendung des Bilanzgewinnes nichtig. Werden die Bestimmungen über die Anwesenheit der Revisionsstelle missachtet, so sind diese Beschlüsse anfechtbar.

## **Auszug aus dem Revisionsaufsichtsgesetz**

### **Art. 5**

#### **Voraussetzungen für Revisorinnen und Revisoren**

<sup>1</sup> Eine natürliche Person wird als Revisorin oder Revisor zugelassen, wenn sie:

- a. über einen unbescholtenen Leumund verfügt;
- b. eine Ausbildung nach Artikel 4 Absatz 2 abgeschlossen hat;
- c. eine Fachpraxis von einem Jahr nachweist.

<sup>2</sup> Die Fachpraxis muss vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision erworben worden sein, dies unter Beaufsichtigung durch eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor oder durch eine ausländische Fachperson mit vergleichbarer Qualifikation. Fachpraxis während der Ausbildung wird angerechnet, wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind.

### **Art. 6**

#### **Voraussetzungen für Revisionsunternehmen**

<sup>1</sup> Ein Revisionsunternehmen wird als Revisionsexperte oder als Revisor zugelassen, wenn:

- a. die Mehrheit der Mitglieder seines obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans sowie seines Geschäftsführungsorgans über die entsprechende Zulassung verfügt;
- b. mindestens ein Fünftel der Personen, die an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen beteiligt sind, über die entsprechende Zulassung verfügt;
- c. sichergestellt ist, dass alle Personen, die Revisionsdienstleistungen leiten, über die entsprechende Zulassung verfügen;
- d. die Führungsstruktur gewährleistet, dass die einzelnen Mandate genügend überwacht werden

<sup>2</sup> Finanzkontrollen der öffentlichen Hand werden als Revisionsunternehmen zugelassen, wenn sie die Anforderungen nach Absatz 1 erfüllen. Die Zulassung als staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen ist nicht möglich.

## **Anhang B Unabhängigkeit**

### **Der Begriff der Unabhängigkeit**

Der Grundsatz der Unabhängigkeit ist für den Berufsstand der Revisoren von fundamentaler Bedeutung. Der Gesetzgeber und die Öffentlichkeit stellen hohe Anforder-

rungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle. Können diese Anforderungen nicht erfüllt werden, ist die Annahme oder Weiterführung eines Revisionsmandats nicht möglich. Der Begriff der Unabhängigkeit umfasst:

a

die innere oder tatsächliche Unabhängigkeit («independence of mind»), d. h. die innere Einstellung, die

- eine Prüfungsaussage erlaubt, ohne dabei von Einflüssen beeinträchtigt zu sein, die das berufliche Urteilsvermögen gefährden, und die
- es dem Einzelnen erlaubt, mit Integrität, Objektivität und der berufstüblichen kritischen Grundhaltung zu handeln;

b

die äussere Unabhängigkeit bzw. die Unabhängigkeit dem Anschein nach («independence in appearance»), d. h. die Vermeidung von Tatsachen und Umständen, die so schwer ins Gewicht fallen, dass ein Dritter daraus schliessen müsste, dass die Integrität, die Objektivität oder die berufstübliche kritische Grundhaltung des Revisionsunternehmens oder eines Mitglieds des Prüfungsteams gefährdet sei.

Die Unabhängigkeit ist eine zentrale Voraussetzung dafür, dass die Revisionsstelle ihr Prüfungsurteil objektiv und unbeeinflusst abgeben kann. Die Objektivität beinhaltet neben der erforderlichen Fachkompetenz eine Kombination aus Unparteilichkeit, charakterlicher Integrität und dem Fehlen von Interessenkonflikten.

### **Anwendung der Begriffe des Aktienrechts auf andere Rechtsformen und Organisationen**

Die in diesem Standard verwendeten Begriffe wie z. B. Verwaltungsrat oder Aktionär usw. basieren auf dem Aktienrecht. Für andere Rechtsformen wie etwa GmbH, Genossenschaften, Kommandit-Aktiengesellschaften, Vereine und Stiftungen gelten die in den entsprechenden Gesetzen verwendeten Begriffe.

### **Allgemeine Grundsätze**

Eine Revision kann ihren Zweck nur dann erfüllen, wenn die Revisionsstelle unabhängig ist und ihr Prüfurteil objektiv ist. Erbringen Revisionsunternehmen für einen Prüfungskunden zusätzliche Dienstleistungen, so ist darauf zu achten, dass der einzelne Prüfer keine Unterlagen überprüft, an deren Erstellung er selbst oder andere Mitarbeitende des Prüfungsteams entscheidend mitgewirkt haben. Zudem ist sicherzustellen, dass keine Managementfunktionen ausgeübt werden und nicht die Rolle eines Entscheidungsträgers eingenommen wird. Bei der Annahme und der Abwicklung solcher Aufträge wird darauf geachtet, dass die Objektivität und Unabhängigkeit sowohl tatsächlich als auch dem Anschein nach jederzeit gegeben sind. Dabei kommt insbesondere der «independence in appearance» und der Offenlegung von zusätzlich erbrachten Dienstleistungen im Revisionsbericht grosse Bedeutung zu.

Nicht nur die innere Unabhängigkeit, sondern auch die äussere Unabhängigkeit ist

Bedingung dafür, dass ein Dritter davon ausgehen kann, dass die Prüfungsdienstleistungen unbeeinflusst und objektiv durchgeführt werden, und somit die Verpflichtungen gegenüber der Öffentlichkeit wahrgenommen worden sind.

## **Zulässige / unzulässige Sachverhalte**

### **a Buchführung sowie weitere Dienstleistungen**

Das Erbringen von anderen Dienstleistungen für den Prüfungskunden sowie das Mitwirken bei der Buchführung ist grundsätzlich zulässig, sofern keine Situationen entstehen, in denen die Unabhängigkeit tatsächlich beeinträchtigt wird. Die erbrachten Dienstleistungen sind im Sinne von Art. 729b Abs. 1 Ziff. 3 OR offen zu legen.

Das Erbringen solcher Dienstleistungen setzt die kumulative Einhaltung der nachfolgenden Bedingungen voraus:

a

Die Verantwortung für die Jahresrechnung bleibt in jedem Fall beim Prüfungskunden;

b

Die Revisionsstelle übernimmt keine Aufgaben, die den Anschein erwecken könnten, sie übernehme die Verantwortung des Managements beim Prüfungskunden.

Die Mitwirkung bei der Buchführung ist zulässig, sofern die damit verbundenen Risiken dem Prüfungskunden klar kommuniziert werden und sie personell und organisatorisch getrennt von der Prüfung erfolgt. Die personelle und organisatorische Trennung ist gemäss Gesetz erfüllt, wenn nicht dieselbe Person oder Personengruppe Arbeiten in der Buchführung und in der Eingeschränkten Revision des gleichen Kunden durchführt.

Für weitere Dienstleistungen gelten die gleichen Kriterien wie für die Buchführung, sofern das Risiko besteht, dass eigene Arbeiten überprüft werden.

### **b Führungs- und Entscheidfunktionen**

Das Revisionsunternehmen und seine Mitarbeitenden übernehmen keine Führungs- oder Entscheidfunktionen bei einem Prüfungskunden. Die Unabhängigkeit des Revisionsunternehmens ist nur dann gegeben, wenn während der Dauer des Prüfungsauftrags keine solchen Funktionen ausgeübt werden. Dies gilt sowohl für eine Mitgliedschaft im Verwaltungsrat als auch für die Übernahme von Managementfunktionen (operative und / oder strategische Entscheidfunktionen).

### **c Finanzielle Beziehungen**

Direkte oder wesentliche indirekte finanzielle Beteiligungen an einem Prüfungskunden (zwischen dem Prüfungskunden, dessen bedeutenden Kapitaleignern, Mitgliedern des Leitungsorgans, leitenden Angestellten und nahe stehenden Gesellschaften ei-

nerseits und dem Revisionsunternehmen und dessen Leitungsorganen und Mitarbeitenden andererseits) sind unzulässig. Von dieser Bestimmung ausgenommen sind unwesentliche, indirekte Beteiligungen über Anlagefonds und vergleichbare Anlageeinrichtungen, sofern auf deren Anlagepolitik keinerlei Einfluss genommen werden kann und diese nicht Prüfungskunden sind.

Die Aufnahme und Gewährung von Darlehen / Krediten und ähnliche Transaktionen (Garantien oder sonstige Sicherheiten) sind mit der Unabhängigkeit unvereinbar.

#### **d Verträge zu nicht marktkonformen Bedingungen**

Der Kauf von Gütern und Dienstleistungen zu nicht marktkonformen Bedingungen (z. B. mit ungewöhnlich hohen Rabatten) beim Prüfungskunden ist mit dem Prüfungsauftrag nicht vereinbar.

#### **e Gemeinsame finanzielle Interessen mit dem Prüfungskunden**

Gemeinsame wesentliche kommerzielle und / oder wesentliche finanzielle Interessen, die über die Erbringung der üblichen Dienstleistungen hinausgehen (z. B. gemeinsame Investitionen), sind unzulässig.

#### **f Persönliche und familiäre Beziehungen**

Mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar ist insbesondere eine enge Beziehung des leitenden Revisors zu einem Mitglied des Verwaltungsrats, zu einer anderen Person mit Entscheidungsfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär.

#### **g Längerfristige Tätigkeit für einen Prüfungskunden**

Das Revisionsunternehmen achtet darauf, dass die Vertrautheit zwischen den an der Prüfungsdurchführung beteiligten Personen und dem Prüfungskunden nicht so eng wird, dass der Anschein entsteht, dass die Objektivität und Unabhängigkeit des Prüfers gefährdet oder beeinträchtigt ist.

Für die Eingeschränkte Revision besteht keine Rotationspflicht des leitenden Revisors.

#### **h Beschäftigungsverhältnisse**

Wird ein ehemals leitender Mitarbeitender eines Prüfungskunden Mitarbeitender des Revisionsunternehmens, so darf der neue Mitarbeitende des Revisionsunternehmens während zweier Jahre keine Prüfungsdienstleistungen für seinen ehemaligen Arbeitgeber erbringen.

Wenn ein in die Prüfungsdienstleistungen einbezogener Partner, ein leitender Mitarbeitender oder ein Mitglied des Prüfungsteams ein Arbeitsverhältnis mit einem Prüfungskunden eingeht oder dies beabsichtigt, darf diese Person keine Prüfungsdienstleistungen mehr für diesen Kunden erbringen.

#### **i Wirtschaftliche Abhängigkeit**

Mit der Unabhängigkeit unvereinbar ist auch die Übernahme eines Auftrags, der zu einer wirtschaftlichen Abhängigkeit führt.

## **j Honorargestaltung**

Revisionsunternehmen vermeiden die tatsächliche oder scheinbare Beeinträchtigung ihrer Objektivität und Unabhängigkeit im Zusammenhang mit Höhe oder Art der Honorare, die sie einem Prüfungskunden in Rechnung stellen.

Erfolgshonorare für Prüfungsdienstleistungen sind mit dem Grundsatz der Unabhängigkeit nicht vereinbar. Das gilt auch für Erfolgshonorare für Nicht-Prüfungsdienstleistungen, wenn die Höhe der Honorare vom Ergebnis des Prüfungsauftrags abhängen.

Erfolgshonorare für Nicht-Prüfungsdienstleistungen sind bei transaktionsbezogenen Tätigkeiten, die in den entsprechenden Märkten üblicherweise auf Erfolgsbasis honoriert werden, zulässig, sofern sie nicht in einem offensichtlichen Missverhältnis zum Aufwand der erbrachten Nicht-Prüfungsdienstleistungen stehen.

Ausstehende Honorare: Ein Risiko bei der Wahrnehmung eigener Interessen kann entstehen, wenn Honorare, die von einem Prüfungskunden geschuldet sind, über einen längeren Zeitraum hinweg unbezahlt bleiben, insbesondere dann, wenn vor der Erstellung des Prüfungsberichts für das folgende Jahr ein erheblicher Teilbetrag des Honorars des vorangegangenen Jahres ausstehend ist.

Dies ist mit dem Verwaltungsrat zu erörtern mit dem Ziel, dass solche Honorare vor der Erstellung des Prüfungsberichts bezahlt sind.

Das Revisionsunternehmen sollte auch erwägen, ob es aufgrund der Bedeutung der überfälligen Honorare für das Revisionsunternehmen angebracht ist, eine Wiederwahl zu akzeptieren.

## **k Geschenk- und Vorteilsannahme**

Mitarbeitende des Revisionsunternehmens und das Revisionsunternehmen selber dürfen vom Prüfungskunden im Zusammenhang mit ihrer Prüfungstätigkeit

- keine Geschenke, die den üblichen Rahmen einer Aufmerksamkeit übersteigen, entgegennehmen oder sich zusichern lassen, oder
- keine anderen Waren oder Leistungen beziehen, die unter den marktüblichen Konditionen liegen.

## **l Rechtliche Auseinandersetzungen**

Wird zwischen einem Revisionsunternehmen und einem Prüfungskunden ein Rechtsstreit geführt oder zeichnet sich ein solcher ab, können Zweifel entstehen, ob das Revisionsunternehmen diesem Prüfungskunden einen fairen und objektiven Prüfungsbericht abliefern wird. Zudem könnte ein bestehendes oder drohendes Verfahren die Bereitschaft der Geschäftsleitung des Prüfungskunden schmälern, dem Revisionsunternehmen die erforderlichen Informationen zur Verfügung zu stellen.

Es kann nicht genau festgelegt werden, ab welchem Punkt es für das Revisionsunternehmen notwendig ist, das Mandat niederzulegen. Ein Revisionsunternehmen sollte jedoch seine Tätigkeit einstellen, sobald die Umstände der Auseinandersetzung von der Öffentlichkeit als Gefährdung seiner Objektivität wahrgenommen werden könnten, was insbesondere bei einer vom Prüfungskunden gegen das Revisionsunternehmen eingereichten Klage wegen Pflichtverletzung zutreffen dürfte.

## **m Beherrschung des Revisionsunternehmens**

Das Revisionsunternehmen stellt sicher, dass keine Personen, die nicht mindestens zugelassene Revisoren sind, Einfluss auf die Geschäftstätigkeiten im Bereich der Revision ausüben können.

Durch geeignete organisatorische oder andere Massnahmen stellt das Revisionsunternehmen sicher, dass für Prüfungsdienstleistungen lediglich Personen, die für die Ausübung dieser Tätigkeiten zugelassen sind, Entscheide über die Annahme bzw. Niederlegung eines Prüfungsauftrags, die Planung und Durchführung einer Prüfungsdienstleistung sowie die Berichterstattung über die Ergebnisse der Prüfung treffen können.

## **Anhang C Auftragsbestätigung**

Zum Inhalt des Bestätigungsschreibens gehören folgende Punkte:

- Auftragserteilende Gesellschaft und zu prüfende Jahresrechnung
- Ziel der zu erbringenden Dienstleistung
- Feststellung der Verantwortung der Unternehmensleitung (z. B. Verwaltungsrat) für die Jahresrechnung
- Umfang der Eingeschränkten Revision (einschliesslich einer Bezugnahme auf den vorliegenden Standard)
- Erfordernis des uneingeschränkten Zugangs zu den für die Eingeschränkte Revision benötigten Aufzeichnungen, Dokumenten und anderen Informationen
- Feststellung, dass die Eingeschränkte Revision verglichen mit einer Ordentlichen Revision eine weniger hohe Sicherheit dafür bietet, dass Fehlaussagen der Jahresrechnung aufgedeckt werden, und dass keine Prüfungen erfolgen, die deliktische Handlungen (z. B. Betrug oder Unterschlagung) aufdecken könnten
- Feststellung, dass Prüfungen der betrieblichen Abläufe und des internen Kontrollsystems nicht Bestandteil dieser Revision sind
- Feststellung, dass der Revisor bei seiner Tätigkeit von der Richtigkeit der erhaltenen Auskünfte und Unterlagen ausgehen kann, so lange keine gegenteiligen Hinweise vorliegen (Grundsatz von Treu und Glauben)
- Feststellung, dass keine Ordentliche Revision stattfindet und somit kein Prüfungsurteil abgegeben wird

## **Beispiel eines Bestätigungsschreibens**

An den Verwaltungsrat [1] der [2]

Die Generalversammlung Ihrer Gesellschaft vom ... hat uns [3] als Revisionsstelle im Sinne des Obligationenrechts (Art. 727ff. OR) der [2] gewählt. Gerne erklären wir die Annahme dieser Wahl und legen Ihnen dar, wie wir den Auftrag zur Vornahme einer Eingeschränkten Revision der Jahresrechnung [4] für das am [5] abgeschlossene Geschäftsjahr [6] verstehen. Diese Auftragsbestätigung gilt auch für die Revision in den nachfolgenden Jahren, sofern das Revisionsmandat verlängert und keine neue

Auftragsbestätigung vereinbart wird.

## **1. Ziel und Grundsätze der Eingeschränkten Revision**

Die Eingeschränkte Revision erfolgt mit dem Ziel einer Aussage darüber, ob wir auf Sachverhalte gestossen sind, die uns zum Schluss veranlassen, dass die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes [4] nicht in allen wesentlichen Punkten Gesetz und Statuten entsprechen.

Für die Erstellung der Jahresrechnung [4] ist [7] verantwortlich. Diese Verantwortung beinhaltet auch eine ordnungsmässige Buchführung, eine angemessene interne Kontrolle, die Auswahl und Anwendung von Regeln ordnungsmässiger Rechnungslegung und die Sicherung der Vermögenswerte des Unternehmens. Mit der Unterzeichnung dieser Auftragsbestätigung erklärt [7], dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Durchführung einer Eingeschränkten Revision erfüllt sind, insbesondere dass keine Ordentliche Revision durchzuführen ist.

Wir werden diese Eingeschränkte Revision nach dem «Standard zur Eingeschränkten Revision» vornehmen. Danach wird die Eingeschränkte Revision so geplant und durchgeführt, dass – wenn auch mit deutlich weniger Sicherheit als bei einer Ordentlichen Revision – ausgesagt werden kann, ob der Revisor auf Sachverhalte gestossen ist, die ihn zum Schluss veranlassen, dass die Jahresrechnung [4] nicht frei von wesentlichen Fehlaussagen im vorstehenden Sinne ist. Der Revisor kann bei seiner Prüfung von der Richtigkeit der erhaltenen Auskünfte und Unterlagen ausgehen, so lange keine gegenteiligen Hinweise vorliegen (Grundsatz von Treu und Glauben).

Entsprechend dem Charakter der Eingeschränkten Revision ist der Umfang der Prüfungshandlungen geringer als bei einer Ordentlichen Revision. Namentlich werden

- keine Prüfung des internen Kontrollsystems,
- keine Inventurbeobachtung und Drittbestätigungen – die Prüfung beschränkt sich grundsätzlich auf beim geprüften Unternehmen intern verfügbare Informationen – sowie
- keine gezielten Befragungen oder weiteren Prüfungen zur Aufdeckung von deliktischen Handlungen und weiteren Gesetzesverstössen (z. B. betreffend direkte Steuern, Mehrwertsteuer, Sozialversicherungen, Umweltschutz) durchgeführt.

Die Eingeschränkte Revision besteht in erster Linie aus Befragungen und analytischen Prüfungen der finanziellen Daten sowie angemessenen Detailprüfungen. Wir werden keine Ordentliche Revision vornehmen.

Wir gehen davon aus, dass Sie uns alle Aufzeichnungen, Unterlagen und sonstigen Informationen, die wir für unsere Eingeschränkte Revision benötigen, in der von uns gewünschten Form zur Verfügung stellen. Als Teil der Eingeschränkten Revision werden wir bei den Verantwortlichen eine schriftliche Bestätigung der uns bei der Eingeschränkten Revision gegebenen Auskünfte einholen.

Sollten die Kriterien gemäss Art. 727 OR für eine Ordentliche Revision erreicht werden, so muss der Auftrag neu definiert werden.

## **2. Honorar**

Unser Honorar basiert auf dem zeitlichen Aufwand der Mitglieder des Prüfungsteams und deren Stundensätzen. Diese richten sich nach dem Grad der Verantwortung, der Erfahrung und den Kenntnissen.

Das Honorar stellen wir Ihnen entsprechend dem Stand unserer Arbeiten in Rechnung. Wir schätzen den Honorarbetrag auf CHF ...(zuzüglich Barauslagen und Mehrwertsteuer).

Bitte senden Sie uns das beigelegte Doppel zum Zeichen Ihres Einverständnisses mit den Bedingungen des Eingeschränkten Revisions-Auftrags gegengezeichnet zurück.

Wir freuen uns auf eine gute Zusammenarbeit mit Ihnen und Ihren Mitarbeitenden.

[Datum / Revisor [2] / Domizil / Unterschrift/en]

Einverständnis des auftraggebenden Organs:

[Datum / Unternehmen [2] / Domizil / Unterschrift/en]

## **Redaktionelle Erläuterungen**

[1] Bei anderen Rechtsformen durch das entsprechende Organ zu ersetzen

[2] Firmenbezeichnung

[3] Ist der Revisor eine natürliche Person, so ist der Wortlaut des Schreibens anzupassen

[4] Anzugeben ist, um welche Art von Jahresrechnung es sich handelt (Jahresrechnung nach OR oder Kern-FER)

[5] Bilanzstichtag

[6] Anzupassen, wenn das Geschäftsjahr nicht zwölf Monate umfasst: «für das den Zeitraum vom ... bis ... umfassende Geschäftsjahr». Ferner anzupassen, wenn es sich um einen Zwischenabschluss handelt: «für die Periode vom ... bis ... ».

[7] Bezeichnung des für die Jahresrechnung verantwortlichen Organs des Unternehmens (meist identisch mit dem auftraggebenden Organ).

## **Anhang D**

### **Beispiele gebräuchlicher Prüfungshandlungen**

(Den konkreten Umständen des Mandates anzupassen)

#### **a) Allgemeine Prüfungen 43**

#### **b) Flüssige Mittel 44**

#### **c) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen 45**

- d) Vorräte einschliesslich angefangene Arbeiten 47**
- e) Sach- und Immaterielle Anlagen und Abschreibungen 49**
- f) Finanzanlagen 50**  
(kurz- und langfristig; einschliesslich assoziierte Gesellschaften und marktgängige Wertschriften)
- g) Rechnungsabgrenzung und andere Aktiven 51**
- h) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 52**
- i) Finanzverbindlichkeiten 53**
- j) Rückstellungen, Rechnungsabgrenzung und andere Passiven 54**
- k) Mehrwertsteuer und direkte Steuern 55**
- l) Eigenkapital 57**
- m) Umsatz und Waren/Materialaufwand 58**
- n) Personalaufwand 59**
- o) Übriger Aufwand und Ertrag 60**
- p) Anhang 61**
- q) Ereignisse nach dem Bilanzstichtag 62**

**a) Allgemeine Prüfungen**  
**Empfohlene Prüfungshandlungen**

(Den konkreten Umständen des Mandats anzupassen)

**Befragungen**

– Befragung über allfällige Änderungen der Darstellung der Jahresrechnung oder der Bewertungsgrundsätze

**Analytische Prüfungshandlungen**

- Beurteilung der Jahresrechnung als Ganzes gegen Ende der Prüfung
- Entspricht die Jahresrechnung dem Verständnis des Revisors von der Tätigkeit und dem Umfeld des Unternehmens?
- Werden die zuvor aus der Prüfung einzelner Positionen gezogenen Schlüsse erhärtet?
- Sind die Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung gemäss Art. 662a OR eingehalten?
- Vollständigkeit
- Klarheit und Wesentlichkeit
- Vorsicht
- Fortführung der Unternehmenstätigkeit
- Stetigkeit in Darstellung und Bewertung
- Unzulässigkeit der Verrechnung
- Beurteilung der Auswirkung nicht korrigierter Fehler – sowohl einzeln als auch zusammen genommen. Information der Unternehmensleitung über die Fehler; Feststellung deren Auswirkung auf den Prüfungsbericht

**Detailprüfungen**

– Abstimmung des Vortrags der Vorjahresbestände auf neue Rechnung mit Unterlagen des Vorjahres (geprüfte Jahresrechnung, falls vorhanden)

- Abstimmung der Saldi der Hauptbuchkonten mit der geprüften Jahresrechnung
- GV- und VR-Protokolle lesen und wichtige Sachverhalte im Prüfungsplan berücksichtigen. Weitere mögliche Prüfungsgegenstände:
  - Genehmigung der letzten Jahresrechnung
  - Wahl der Revisionsstelle
  - Beschluss über die Gewinnverwendung
  - Weitere Beschlüsse mit möglicher Auswirkung auf die Jahresrechnung
  - Feststellen, ob Jahresrechnung rechtsgültig unterzeichnet wurde

## **b) Flüssige Mittel**

### **Empfohlene Prüfungshandlungen**

(Den konkreten Umständen des Mandats anzupassen)

### **Befragungen**

- Befragung über allfällige Verpfändungen und Verfügungsbeschränkungen

### **Detailprüfungen**

- Abstimmung der Bestände mit Kassenbüchern, Bank- und PC-Auszügen (oder Einsichtnahme in die vom Kunden erstellten Abstimmungen)
- Vergleich der für die Fremdwährungsumrechnung angewandten Kurse mit den Jahresendkursen gemäss Unterlagen von Banken usw.

### **Weitergehende Prüfungshandlungen**

(Vor allem, wenn wesentliche Fehlaussagen angenommen werden müssen oder ein erhöhtes inhärentes Risiko einer Falschdarstellung in einer Position der Jahresrechnung besteht)

### **Detailprüfungen**

- Durchsicht der Geldkonti auf ungewöhnliche Buchungen

### **Weitergehende Befragungen und analytische Prüfungshandlungen**

- Befragung zu aussergewöhnlichen Geldtransaktionen

### **Prüfungshandlungen, welche nicht Bestandteil einer Eingeschränkten Revision darstellen** (Da über die Eingeschränkte Revision hinausgehend)

- Einholen von Bankbestätigungen

## **c) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen**

### **Empfohlene Prüfungshandlungen**

(Den konkreten Umständen des Mandats anzupassen)

### **Befragungen**

- Durchsicht der Debitoren OP-Liste und Befragung über Gründe für alte, ungewöhn-

lich hohe Ausstände sowie Habensalden

- Befragung, ob Forderungen verpfändet, abgetreten oder zum Inkasso gegeben worden sind
- Besprechung wesentlicher Abweichungen einzelner Kontensalden gegenüber früheren Perioden oder gegenüber den Erwartungen

### **Analytische Prüfungshandlungen**

- Vergleich des Bestands der Forderungen mit dem Vorjahr
- Beurteilung der Altersstruktur der Forderungen
- Vergleich der für die Fremdwährungsumrechnung angewandten Kurse mit den Jahresendkursen gemäss Unterlagen von Banken usw.
- Feststellung von Forderungen gegenüber Aktionären bzw. Anteilseignern, Mitgliedern der Unternehmensleitung und anderen nahe stehenden Personen

### **Detailprüfungen**

- Abstimmung des Totales der Debitoren OP-Liste mit dem Hauptbuch
- Beurteilung der Angemessenheit der Wertberichtigungen aufgrund der Erfahrungen in den Vorjahren, der Altersstruktur und der Ergebnisse der Befragungen

### **Weitergehende Prüfungshandlungen**

(Vor allem, wenn wesentliche Fehlaussagen angenommen werden müssen oder ein erhöhtes inhärentes Risiko einer Falschdarstellung in einer Position der Jahresrechnung besteht)

### **Detailprüfungen**

- Durchsicht von Debitoren-, Erlös-, Warenretouren- und Erlösminderungskonten im Hauptbuch auf ungewöhnliche Posten. Belegprüfung solcher Posten
- Durchsicht der Erlös- und Erlösminderungskonten in neuer Rechnung auf auffällige Beträge, die das Vorjahr betreffen
- Durchsicht von Versandpapieren, Zahlungen in neuer Rechnung und Verträgen zur Feststellung des Vorhandenseins von Forderungen
- Durchsicht des Kontos Debitorenverluste und Feststellung der korrekten Autorisierung von Ausbuchungen
- Durchsicht der OP-Liste im Prüfungszeitpunkt und/oder Zahlungen in neuer Rechnung

### **Weitergehende Befragungen und analytische Prüfungshandlungen**

- Befragung, ob Forderungen Vorräte, die in Konsignation gegeben wurden, betreffen und, wenn ja, ob Korrekturen zum Storno solcher Transaktionen und korrekter Verbuchung der Waren im Inventar vorgenommen worden sind
- Befragung, ob nach dem Bilanzstichtag grosse Nachlässe auf Umsatzerlösen gewährt und, wenn ja, ob diese korrekt erfasst worden sind
- Vergleich des Verhältnisses von Rabatten und Debitorenverlusten zum Umsatz mit dem Vorjahr

- Plausibilisierung von Bestand und Veränderung der stillen Reserven

### **Prüfungshandlungen, welche nicht Bestandteil einer Eingeschränkten Revision darstellen** (Da über die Eingeschränkte Revision hinausgehend)

- Debitorenbestätigungen

### **d) Vorräte einschliesslich angefangene Arbeiten** **Empfohlene Prüfungshandlungen**

(Den konkreten Umständen des Mandats anzupassen)

#### **Befragungen**

- Befragung über die Methode der (physischen) Bestandesermittlung
- Besprechung von Korrekturen aufgrund der letzten physischen Bestandesaufnahme
- Wenn per Bilanzstichtag keine physische Bestandesaufnahme erfolgte: Abklärung, ob ein System der permanenten Inventur eingesetzt wird und ein periodischer Vergleich mit tatsächlich vorhandenen Mengen stattfindet
- Befragung über die Art der angefangenen Arbeiten (Arbeiten im Auftrag oder zur Lagerhaltung)
- Befragung über das Vorgehen zur Überwachung der zeitlichen Abgrenzung am Ende des Geschäftsjahres
- Befragung über die Grundlagen der Bewertung in den einzelnen Vorratskategorien. Feststellung, ob das Niederstwertprinzip befolgt worden ist
- Befragung, ob die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze, unter Berücksichtigung von Faktoren wie Material, Saläre und Gemeinkosten, stetig angewandt worden sind, und ob ein Kostenrechnungssystem verwendet wird und dieses in der Vergangenheit verlässliche Informationen erbracht hat
- Befragung über die angewandte Methode zur Feststellung von Vorräten mit geringem Lagerumschlag und überalterten Vorräten; Feststellung, ob diese Vorräte mit dem netto realisierbaren Wert bewertet sind
- Befragung, wie die verlustfreie Bewertung von Produktkategorien mit geringer Marge sichergestellt ist

#### **Analytische Prüfungshandlungen**

- Vergleich des Lagerbestandes und -umschlages einzelner Produktkategorien mit jenem früherer Perioden
- Analytischer Vergleich der Margen einzelner Produktkategorien mit dem Vorjahr
- Prüfung angefangener Arbeiten anhand des Arbeitsfortschritts und/oder Abrechnungen in neuer Periode
- Plausibilisierung von Bestand und Veränderung der stillen Reserven

#### **Detailprüfungen**

- Abstimmung des Totales der Inventarlisten mit dem Hauptbuch

#### **Weitergehende Prüfungshandlungen**

(Vor allem, wenn wesentliche Fehlansagen angenommen werden müssen oder ein erhöhtes inhärentes Risiko einer Falschdarstellung in einer Position der Jahresrechnung)

nung besteht)

### **Detailprüfungen**

- Stichprobenmässige Prüfung der Bewertung zu Einstandspreisen (effektiv bezahlte Einstandspreise, FIFO oder gleitende Durchschnittspreise)
- Abstimmung der Herstellkostenwerte mit den Unterlagen der Kalkulation und Kostenrechnung (bei Unternehmen, welche im Anlagen- und Projektgeschäft tätig sind)
- Nachvollzug der vom Kunden berechneten Wertberichtigungen für die verlustfreie Bewertung von Produktkategorien mit ungenügenden Margen

### **Weitergehende Befragungen und analytische Prüfungshandlungen**

- Vergleich der mengenmässigen Bestände bedeutender Vorratskategorien mit den Beständen und Abgängen vorangegangener Perioden und den für die laufende Periode erwarteten Bestandsmengen. Befragung über bedeutende Schwankungen und Abweichungen. Gegebenenfalls Berechnung angemessener Wertberichtigungen
- Stichprobenweise Prüfung der angefangenen Arbeiten anhand geeigneter Dokumente (Wareneingangsfakturen, Arbeitsfortschrittsaufzeichnungen, Kalkulations- und Kostenrechnungsunterlagen usw.)
- Analytische Prüfung, ob in den angefangenen Arbeiten kein Gewinnanteil enthalten ist
- Befragung, ob das Unternehmen Vorräte von Dritten in Konsignation besitzt und wie sichergestellt wird, dass solche nicht in das Inventar aufgenommen werden
- Befragung, ob Vorräte verpfändet, an anderen Orten eingelagert oder in Konsignation an Dritte gegeben worden sind

### **Prüfungshandlungen, die nicht Bestandteil einer Eingeschränkten Revision sind**

(Da über die Eingeschränkte Revision hinausgehend)

- Inventurteilnahme
- Vertiefte Prüfungen im Bereich der Kalkulation von Herstellkosten

## **e) Sach- und Immaterielle Anlagen und Abschreibungen Empfohlene Prüfungshandlungen**

(Den konkreten Umständen des Mandats anzupassen)

### **Befragungen**

- Befragung über Grundlagen der Bewertung der Anlagen (z. B. von Maschinenpark, Immobilien, Goodwill), Abschreibungssätze und -methoden und deren stetige Anwendung
- Befragung, wie Unterhaltsaufwendungen von Investitionen (Wertvermehrung) unterschieden werden
- Befragung über Anschaffung und Verkäufe von Anlagen und über die Erfassung realisierter Gewinne und Verluste aus Abgängen
- Befragung, ob Anlagen eine wesentliche, dauerhafte Wertbeeinträchtigung aufweisen
- Befragung, ob Anlagen irgendwelchen Eigentumsbeschränkungen unterliegen

### **Analytische Prüfungshandlungen**

- Vergleich der Bestände, der Anschaffungen, der Verkäufe sowie der Abschreibungsätze mit dem Vorjahr
- Plausibilisierung von Bestand und Veränderung der stillen Reserven

### **Detailprüfungen**

- Abstimmung der Inventarliste mit Angabe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und der kumulierten Abschreibungen der einzelnen Anlagen bzw. Anlagekategorien mit der Jahresrechnung

### **Weitergehende Prüfungshandlungen**

(Vor allem, wenn wesentliche Fehlaussagen angenommen werden müssen oder ein erhöhtes inhärentes Risiko einer Falschdarstellung in einer Position der Jahresrechnung besteht)

### **Detailprüfungen**

- Durchsicht der Bestandes- sowie der Abschreibungskonten im Hauptbuch auf ungewöhnliche Posten. Belegprüfung solcher Posten
- Durchsicht der Bestandes- sowie Unterkonten in neuer Rechnung auf auffällige Beträge, die das Vorjahr betreffen
- Durchsicht von Einkaufsfakturen, Leasingverträgen und weiteren Dokumenten im Zusammenhang mit Anschaffung bzw. Veräußerung von Anlagen zur Feststellung des Vorhandenseins der bilanzierten Anlagen
- Physische Bestandesaufnahme

### **Prüfungshandlungen, die nicht Bestandteil einer Eingeschränkten Revision sind**

(Da über die Eingeschränkte Revision hinausgehend)

- Bewertungsgutachten

### **f) Finanzanlagen**

(kurz- und langfristig; einschliesslich assoziierte Gesellschaften und marktgängige Wertschriften)

### **Empfohlene Prüfungshandlungen**

(Den konkreten Umständen des Mandats anzupassen)

### **Befragungen**

- Befragung über die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze
- Besprechung mit der Unternehmensleitung betreffend allfälliger niedriger Marktwerte
- Befragung zur Gliederung in langfristige und kurzfristige Finanzanlagen

### **Detailprüfungen**

- Abstimmung einer Aufstellung der Finanzanlagen per Bilanzstichtag mit der Jahresrechnung
- Feststellen des Bestandes an eigenen Aktien und Stammanteilen

### **Weitergehende Prüfungshandlungen**

(Vor allem, wenn wesentliche Fehlaussagen angenommen werden müssen oder ein erhöhtes inhärentes Risiko einer Falschdarstellung in einer Position der Jahresrechnung besteht)

#### **Detailprüfungen**

- Prüfung der im Hauptbuch gebuchten Geschäftsfälle und Wertänderungen anhand der Unterlagen und der Gegenbuchungen
- Durchsicht von Konten und Belegen, ob Gewinne, Verluste und Erträge ordnungsgemäss erfasst worden sind
- Beurteilung der Bonität der Darlehensnehmer anhand deren Jahresabschlüsse oder anderer Informationen (sofern verfügbar)
- Vergleich der Buchwerte kotierter Wertpapiere mit den Jahresendkursen
- Vergleich der Buchwerte nicht kotierter Wertpapiere mit dem inneren Wert aufgrund der letzten verfügbaren Jahresrechnung

### **g) Rechnungsabgrenzung und andere Aktiven**

#### **Empfohlene Prüfungshandlungen**

(Den konkreten Umständen des Mandats anzupassen)

#### **Befragungen**

- Befragung über die Werthaltigkeit (künftiger Geld- oder Nutzenzugang) der aktivierten Beträge

#### **Analytische Prüfungshandlungen**

- Vergleich mit den Beständen des Vorjahres
- Vergleich der Salden zugehöriger Ertrags- und Aufwandskonten mit denjenigen vorangegangener Perioden; Besprechung wesentlicher Abweichungen mit der Unternehmensleitung

#### **Detailprüfungen**

- Abstimmung einer Detailaufstellung mit der Jahresrechnung

### **Weitergehende Prüfungshandlungen**

(Vor allem, wenn wesentliche Fehlaussagen angenommen werden müssen oder ein erhöhtes inhärentes Risiko einer Falschdarstellung in einer Position der Jahresrechnung besteht)

#### **Detailprüfungen**

- Kritische Durchsicht von Ertrags- und Aufwandskonten, welche häufig aktive Rechnungsabgrenzungen enthalten
- Abstimmung der Bestände mit geeigneten Unterlagen (Verträge usw.)
- Kontendurchsicht betreffend die weitere Entwicklung in neuer Rechnung

### **h) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen**

#### **Empfohlene Prüfungshandlungen**

(Den konkreten Umständen des Mandats anzupassen)

### **Befragungen**

- Kritische Durchsicht der offenen Posten. Befragung über Gründe für alte, ungewöhnlich hohe sowie Soll-Salden
- Besprechung wesentlicher Abweichungen einzelner Kontensalden gegenüber früheren Perioden oder gegenüber den Erwartungen
- Befragung, wie die vollständige, periodengerechte Erfassung sichergestellt wurde

### **Analytische Prüfungshandlungen**

- Vergleich des Bestands der Verbindlichkeiten mit dem Vorjahr
- Durchsicht der in neuer Rechnung verbuchten bzw. noch nicht verbuchten Kreditoren-Rechnungen und/oder der Kreditoren- und Aufwandskonten auf Rechnungen, die im Prüfungsjahr erhaltene Lieferungen und Leistungen betreffen
- Vergleich der für die Fremdwährungsumrechnung angewandten Kurse mit den Jahresendkursen gemäss Unterlagen von Banken usw.

### **Detailprüfungen**

- Abstimmung des Totales der Kreditoren OP-Liste mit der Jahresrechnung
- Feststellung von Verbindlichkeiten gegenüber Konzerngesellschaften und Aktionären

### **Weitergehende Prüfungshandlungen**

(Vor allem, wenn wesentliche Fehlaussagen angenommen werden müssen oder ein erhöhtes inhärentes Risiko einer Falschdarstellung in einer Position der Jahresrechnung besteht)

### **Detailprüfungen**

- Durchsicht von Wareneingangsbelegen für erhaltene Lieferungen kurz vor oder nach dem Jahresende

### **Prüfungshandlungen, welche nicht Bestandteil einer Eingeschränkten Revision darstellen** (Da über die Eingeschränkte Revision hinausgehend)

- Kreditorenbestätigungen

### **i) Finanzverbindlichkeiten**

#### **Empfohlene Prüfungshandlungen**

(Den konkreten Umständen des Mandats anzupassen)

### **Befragungen**

- Befragung, ob die Unternehmensleitung Bestimmungen von Darlehensverträgen (zum Beispiel Kennzahlen in Kreditverträgen) nicht eingehalten hat; wenn ja, Besprechung der Massnahmen der Unternehmensleitung und der allfällig erforderlichen Korrekturen in der Jahresrechnung
- Befragung über Sicherheiten zugunsten von Darlehensgebern
- Befragung zur Gliederung in langfristige und kurzfristige Darlehen

- Befragung zu Darlehen an Konzerngesellschaften und Aktionäre

### **Analytische Prüfungshandlungen**

- Beurteilung, ob der Zinsaufwand im Verhältnis zu den Darlehenssalden plausibel erscheint

### **Detailprüfungen**

- Abstimmung einer Aufstellung der Verbindlichkeiten mit der Jahresrechnung
- Einsicht in Kredit- und Darlehensverträge

### **Weitergehende Prüfungshandlungen**

(Vor allem, wenn wesentliche Fehlaussagen angenommen werden müssen oder ein erhöhtes inhärentes Risiko einer Falschdarstellung in einer Position der Jahresrechnung besteht)

### **Weitergehende Befragungen und analytische Prüfungshandlungen**

- Befragung zu Rangrücktritten

### **Detailprüfungen**

- Einsicht in Rangrücktrittsvereinbarungen

## **j) Rückstellungen, Rechnungsabgrenzung und andere Passiven Empfohlene Prüfungshandlungen**

(Den konkreten Umständen des Mandats anzupassen)

### **Befragungen**

- Befragung über pendente Risiken (Rechtsfälle, angedrohte Schadenersatz- und andere Ansprüche usw.), die eine Rückstellung erfordern
- Besprechung der Einschätzung des finanziellen Ausmasses solcher Risiken durch die Unternehmensleitung

### **Analytische Prüfungshandlungen**

- Vergleich mit den Beständen des Vorjahres
- Vergleich der Salden zugehöriger Aufwands- und Ertragskonten mit denjenigen vorangegangener Perioden; Besprechung wesentlicher Abweichungen mit der Unternehmensleitung

### **Detailprüfungen**

- Abstimmung einer Detailaufstellung mit der Jahresrechnung und kritische Durchsicht

### **Weitergehende Prüfungshandlungen**

(Vor allem, wenn wesentliche Fehlaussagen angenommen werden müssen oder ein erhöhtes inhärentes Risiko einer Falschdarstellung in einer Position der Jahresrechnung besteht)

### **Detailprüfungen**

- Kritische Durchsicht von Aufwands- und Ertragskonten, welche häufig passive Rechnungsabgrenzungen enthalten (z. B. Mietzinsaufwand, Finanzaufwand oder -ertrag, usw.)
- Abstimmung der Bestände mit geeigneten Unterlagen (Verträge usw.)
- Kontendurchsicht betreffend die weitere Entwicklung in neuer Rechnung

### **Weitergehende Befragungen und analytische Prüfungshandlungen**

- Plausibilisierung von Bestand und Veränderung der stillen Reserven

### **Prüfungshandlungen, welche nicht Bestandteil einer Eingeschränkten Revision darstellen** (Da über die Eingeschränkte Revision hinausgehend)

- Einholen von Anwaltsbestätigungen und Experten-Gutachten

## **k) Mehrwertsteuer und direkte Steuern**

### **Empfohlene Prüfungshandlungen**

(Den konkreten Umständen des Mandats anzupassen)

#### **Befragungen**

- Befragung, ob alle direkten Steuern aus früheren Abschlussperioden bezahlt oder abgegrenzt wurden

#### **Detailprüfungen**

- Abstimmung der MWST-Forderungen und Verbindlichkeiten mit den Abrechnungen
- Vorhandensein der MWST-Umsatzabstimmung

#### Analytische Prüfungshandlungen

- Abstimmung der Berechnung der Steuerabgrenzung mit der Jahresrechnung (inkl. der Parameter, die für die Berechnung verwendet wurden)
- Beurteilung des Steueraufwandes im Vergleich zum Periodenergebnis und zum Vorjahr

### **Weitergehende Prüfungshandlungen**

(Vor allem, wenn wesentliche Fehlaussagen angenommen werden müssen oder ein erhöhtes inhärentes Risiko einer Falschdarstellung in einer Position der Jahresrechnung besteht)

#### **Befragungen**

- Befragung, ob eine Steuerrevision, andere Nachforschungen oder Rückfragen seitens der Steuerbehörden stattgefunden haben. Einblick in entsprechende Korrespondenz zur Feststellung allfälliger Nachforderungen
- Befragung, inwieweit Steuerveranlagungen definitiv sind
- Befragung nach der Art der MWST-Abrechnung (vereinnahmtes oder vereinbartes Entgelt) sowie allfälligen Sonderfällen (ausgenommene Umsätze, Saldosätze usw.)

#### **Detailprüfungen**

- Abstimmung der Steuererklärung mit der zugrunde liegenden Jahresrechnung

- Abstimmung der Entwicklung der Steuerabgrenzung mit der Steuererklärung und den Zahlungen
- Nachvollzug der MWST-Umsatzabstimmung
- Abstimmung der MWST-Abrechnungen mit den Konti und/oder der Umsatzabstimmung

### **Weitergehende Befragungen und analytische Prüfungshandlungen**

- Befragung der Unternehmensleitung, ob Einsprachen oder Rekurse hängig sind und das allfällige Risiko in der Jahresrechnung berücksichtigt ist
- Befragung der Unternehmensleitung, ob der Privatanteil von Geschäftsaufwendungen und Dienstleistungsbezug aus dem Ausland mit MWST abgerechnet ist
- Befragung der Unternehmensleitung nach branchenspezifischen MWST-Eigenheiten und entsprechenden Abklärungen, Unterlagen und Vereinbarungen mit der Steuerverwaltung

### **Prüfungshandlungen, welche nicht Bestandteil einer Eingeschränkten Revision darstellen** (Da über die Eingeschränkte Revision hinausgehend)

- Einholen der Saldobestätigung für die MWST, AHV, SUVA, BVG/PK usw.
- Einholen von Saldobestätigungen von Steuerämtern

## **l) Eigenkapital**

### **Empfohlene Prüfungshandlungen**

(Den konkreten Umständen des Mandats anzupassen)

#### **Detailprüfungen**

- Abstimmung des Grundkapitals mit den gültigen Statuten oder dem Handelsregisterauszug
- Abstimmung der Reserven und des Bilanzgewinns/-verlusts mit der Jahresrechnung des Vorjahres und dem GV-Protokoll
- Beurteilung des Antrags über die Verwendung des Bilanzgewinns

#### **Weitergehende Prüfungshandlungen**

(Vor allem, wenn wesentliche Fehlaussagen angenommen werden müssen oder ein erhöhtes inhärentes Risiko einer Falschdarstellung in einer Position der Jahresrechnung besteht)

#### **Detailprüfungen**

- Prüfung der richtigen steuerlichen Behandlung von Kapitalerhöhungen (Emissionsabgabe) und -herabsetzungen sowie Gewinnausschüttungen (Verrechnungssteuer)
- Bei Änderungen im Grundkapital und Ausgabe von Optionen: kritische Durchsicht

## **m) Umsatz und Waren/Materialaufwand**

### **Empfohlene Prüfungshandlungen**

(Den konkreten Umständen des Mandats anzupassen)

#### **Befragungen**

– Befragung über die Grundsätze und zeitliche Abgrenzung bei der Verbuchung von Umsätzen und Waren-/Materialaufwand

### **Analytische Prüfungshandlungen**

– Vergleich von Umsätzen, Warenaufwand und Bruttomargen je Produktkategorie mit dem Vorjahr. Besprechung wesentlicher Abweichungen

### **Weitergehende Prüfungshandlungen**

(Vor allem, wenn wesentliche Fehlaussagen angenommen werden müssen oder ein erhöhtes inhärentes Risiko einer Falschdarstellung in einer Position der Jahresrechnung besteht)

### **Detailprüfungen**

– Einsicht in Rechnungen und Lieferpapiere vor und nach dem Periodenende zur Prüfung der richtigen zeitlichen Abgrenzung

## **n) Personalaufwand**

### **Empfohlene Prüfungshandlungen**

(Den konkreten Umständen des Mandats anzupassen)

### **Befragungen**

– Besprechung wesentlicher Abweichungen einzelner Kontensalden gegenüber früheren Perioden oder gegenüber den Erwartungen  
– Befragung, ob nach dem Bilanzstichtag Leistungs- oder Erfolgsprämien für das vergangene Jahr beschlossen wurden und wenn ja, ob diese korrekt erfasst sind

### **Analytische Prüfungshandlungen**

– Vergleich der Relation zwischen Salären und Sozialleistungen mit dem Vorjahr

### **Detailprüfungen**

– Abstimmen der Totale der Lohnbuchhaltung mit den Hauptbuchkonten

### **Weitergehende Prüfungshandlungen**

(Vor allem, wenn wesentliche Fehlaussagen angenommen werden müssen oder ein erhöhtes inhärentes Risiko einer Falschdarstellung in einer Position der Jahresrechnung besteht)

### **Detailprüfungen**

– Abstimmen des ausgewiesenen Aufwandes mit geeigneten Jahresaufstellungen und -abrechnungen (AHV-, BVG-Abrechnungen usw.)  
– Einsichtnahme in Berichte von anderen Prüfern (AHV, SUVA, MWST usw.)  
– Durchsicht von Aufwandskonten im Hauptbuch auf ungewöhnliche Posten mit Personalbezug. Belegprüfung solcher Posten  
– Durchsicht der Aufwandskonten in neuer Rechnung auf auffällige Beträge mit Personalbezug, die das Vorjahr betreffen

## **Prüfungshandlungen, welche nicht Bestandteil einer Eingeschränkten Revision darstellen** (Da über die Eingeschränkte Revision hinausgehend)

- Prüfen, ob arbeitsrechtliche und verwaltungsrechtliche Vorgaben eingehalten werden
- Anwaltsbestätigung zu Rechtsfällen mit Personalbezug
- Einholen von Drittbestätigungen wie MWST, AHV, SUVA, BVG/PK usw.

## **o) Übriger Aufwand und Ertrag** **Empfohlene Prüfungshandlungen**

(Den konkreten Umständen des Mandats anzupassen)

### **Analytische Prüfungshandlungen**

- Vergleich mit dem Vorjahr und Befragung über die Gründe für wesentliche Abweichungen

### **Weitergehende Prüfungshandlungen**

(Vor allem, wenn wesentliche Fehlansagen angenommen werden müssen oder ein erhöhtes inhärentes Risiko einer Falschdarstellung in einer Position der Jahresrechnung besteht)

### **Detailprüfungen**

- Durchsicht der Konten auf hohe oder sonst ungewöhnliche Beträge
- Abstimmung der ausgewiesenen Posten mit Belegen und geeigneten Unterlagen
- Durchsicht von Konten und/oder Belegen in neuer Rechnung auf Positionen, die das Berichtsjahr betreffen

## **p) Anhang** **Empfohlene Prüfungshandlungen**

(Den konkreten Umständen des Mandats anzupassen)

### **Befragungen**

- Befragung über Bestand und Veränderungen von Bürgschaften, Garantieverpflichtungen und Pfandbestellungen zugunsten Dritter (nicht für eigene Verpflichtungen)
- Befragung nach finanziellen Risiken aus diesen Eventualverbindlichkeiten
- Befragung über den Gesamtbetrag der zur Sicherung eigener Verpflichtungen verpfändeten oder abgetretenen Aktiven sowie der Aktiven unter Eigentumsvorbehalt
- Befragung über den Gesamtbetrag der nicht bilanzierten Leasingverbindlichkeiten (noch nicht bezahlte Raten bis zum Ablauf des Leasingvertrags, soweit feststellbar ohne Zinsanteil)
- Befragung nach wesentlichen Beteiligungen
- Befragung nach Netto-Auflösung stiller Reserven und Vergleich mit den in den einzelnen Positionen vorgenommenen Plausibilisierungen
- Befragung nach Bestand und Veränderung eigener Aktien
- Befragung nach genehmigten oder bedingten Kapitalerhöhungen
- Befragung zur durchgeführten Risikobeurteilung

## **Analytische Prüfungshandlungen**

– Durchsicht des Anhangs auf vollständige Offenlegung der zutreffenden Positionen gemäss Artikel 663b OR

## **Detailprüfungen**

– Feststellung der aktuellen Brandversicherungswerte durch Einsicht in Policen, Prämienrechnungen oder entsprechende Aufstellungen des Kunden  
– Feststellung der Verbindlichkeiten gegenüber Vorsorgeeinrichtungen

## **q) Ereignisse nach dem Bilanzstichtag Empfohlene Prüfungshandlungen**

(Den konkreten Umständen des Mandats anzupassen)

## **Befragungen**

– Befragung zu bedeutenden schwebenden Geschäften und anderen Ursachen, die vor dem Bilanzstichtag liegen und welche ein Verlustrisiko beinhalten  
– Wurden die Ereignisse entsprechend in der Jahresrechnung oder im Anhang offen gelegt?

## **Anhang E Vollständigkeitserklärung**

Bei einer Eingeschränkten Revision muss die Unternehmensleitung dem Revisor von Gesetzes wegen die benötigten Auskünfte erteilen, auf Verlangen schriftlich (Art. 730b OR). Eine Vollständigkeitserklärung der Unternehmensleitung gegenüber dem Revisor, die übliche Form periodisch zu erlangender Erklärungen, ist eine Konsequenz dieser Auskunftspflicht.

### **1. Anerkennung der Verantwortung für die Jahresrechnung durch die Unternehmensleitung**

Eine schriftliche Vollständigkeitserklärung und ein unterzeichnetes Exemplar der Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung, Anhang) bestätigen, dass die Unternehmensleitung ihre Verantwortung für die Jahresrechnung anerkennt und die Jahresrechnung formell gutgeheissen hat.

Art. 961 OR schreibt vor, dass und von wem die Jahresrechnung unterzeichnet werden muss. Jahresrechnung und Vollständigkeitserklärung sollen von denselben Personen unterzeichnet werden.

### **2. Erklärungen der Unternehmensleitung als Prüfungsnachweise**

Die Möglichkeit von Missverständnissen zwischen Revisor und Unternehmensleitung wird verringert, indem von der Unternehmensleitung mündliche Erklärungen schriftlich bestätigt werden.

Im Verlauf der Abschlussprüfung gibt die Unternehmensleitung gegenüber dem Revisor zahlreiche Erklärungen ab – sei es unaufgefordert oder als Antwort auf Befragungen. Beziehen sich solche Erklärungen auf für die Jahresrechnung wesentliche Sach-

verhalte, darf der Revisor diese nicht unbesehen übernehmen, sondern muss sie kritisch hinterfragen.

Kann der Revisor zu einem wesentlichen Sachverhalt über eine Erklärung der Unternehmensleitung hinaus keinen genügenden Prüfungsnachweis erlangen, obschon ein solcher im Rahmen der Eingeschränkten Revision erhältlich wäre, liegt eine Beschränkung des Prüfungsumfangs vor.

### **3. Dokumentation von Erklärungen der Unternehmensleitung**

Eine schriftliche Erklärung der Unternehmensleitung ist ein besserer Prüfungsnachweis als eine mündliche Erklärung und kann folgende Formen annehmen:

- (a) Schriftliche Vollständigkeitserklärung der Unternehmensleitung gegenüber dem Revisor
- (b) Schreiben des Revisors, das dessen Verständnis von Erklärungen der Unternehmensleitung darlegt; dieses Schreiben wird von der Unternehmensleitung zur Kenntnis genommen und gegebenenfalls bestätigt
- (c) Relevante Sitzungsprotokolle des verantwortlichen Organs (z. B. des Verwaltungsrats).

### **4. Grundlegende Bestandteile einer Vollständigkeitserklärung**

Der Revisor ersucht die Unternehmensleitung, die Vollständigkeitserklärung ausdrücklich an ihn zu adressieren, die zu umschreibenden Informationen darin aufzunehmen und die Vollständigkeitserklärung zu datieren und zu unterzeichnen.

Eine Vollständigkeitserklärung der Unternehmensleitung wird spätestens am gleichen Datum wie der Bericht des Revisors unterschrieben.

Die Vollständigkeitserklärung wird nach bestem Wissen von jenen Mitgliedern der Unternehmensleitung unterzeichnet, welche für das Unternehmen und seine finanziellen Angelegenheiten in erster Linie verantwortlich sind (Präsident des Verwaltungsrates, Geschäftsleiter, Finanzchef).

### **5. Vorgehen, wenn sich die Unternehmensleitung weigert Erklärungen abzugeben**

Weigert sich die Unternehmensleitung eine Erklärung abzugeben, die nach Auffassung des Revisors erforderlich ist, liegt eine Beschränkung des Prüfungsumfangs vor: Der Revisor muss die negative Zusicherung einschränken, sofern eine Aussage überhaupt gemacht werden kann. Unter solchen Umständen wird der Revisor auch beurteilen, inwieweit er noch auf andere, von der Unternehmensleitung im Verlauf der Prüfung abgegebene Erklärungen abstellen kann und ob dies eine zusätzliche Auswirkung auf seinen Bericht hat.

### **6. Beispiel einer Vollständigkeitserklärung der Unternehmensleitung gegenüber dem Revisor**

Der nachstehende Text ist ein Beispiel. Der Revisor beurteilt im Einzelfall, welche Ergänzungen oder Streichungen angebracht bzw. notwendig sind.

Firma [1]

An [2]

Die vorliegende Vollständigkeitserklärung geben wir Ihnen im Zusammenhang mit Ihrer Eingeschränkten Revision der Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang [3]) der Firma [1] für das am [4] abgeschlossene Geschäftsjahr [5] ab. Ziel Ihrer Prüfung ist eine Aussage darüber, ob die Jahresrechnung und die Gewinnverwendung in allen wesentlichen Punkten dem schweizerischen Gesetz und den Statuten entsprechen.

Wir anerkennen die Verantwortung des Verwaltungsrates [6] für diese Jahresrechnung. Der Verwaltungsrat hat diese Jahresrechnung zur Bekanntgabe an die Generalversammlung gutgeheissen. Wir bestätigen, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Eingeschränkte Revision erfüllt sind.

Wir bestätigen Ihnen hiermit nach bestem Wissen Folgendes:

- Die Jahresrechnung entspricht dem schweizerischen Gesetz und den Statuten und ist in diesem Sinne frei von wesentlichen Fehlaussagen (wozu nebst fehlerhafter Erfassung, Bewertung, Darstellung oder Offenlegung auch unterlassene Angaben gehören können).
- Wir haben Ihnen alle Informationen sowie sämtliche Aufzeichnungen der Buchhaltung, Belege und Geschäftskorrespondenzen [7] sowie die Protokolle aller Generalversammlungen und Sitzungen des Verwaltungsrates zur Verfügung gestellt.
- Die Firma [1] hat alle vertraglichen Vereinbarungen und gesetzlichen Vorschriften (z. B. betreffend direkten Steuern, Mehrwertsteuern, Sozialversicherungen oder Umweltschutz) eingehalten, deren Nicht-Einhaltung eine wesentliche Auswirkung auf die Jahresrechnung haben [8].
- Die Ihnen gegebenen Informationen zur Identifizierung nahestehender Personen sind vollständig, und der Ausweis von Guthaben und Verbindlichkeiten gegenüber Aktionären und Konzerngesellschaften ist vollständig und richtig.
- Wir haben keine Pläne oder Absichten und es sind uns keine Ereignisse bekannt, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit der Firma [1] zur Fortführung ihrer Tätigkeit («Going Concern») aufwerfen.
- Bildung, Auflösung und Bestand stiller Reserven haben wir Ihnen im Einzelnen mitgeteilt (Art. 669 Abs. 4 OR) [9].
- Wir haben keine Pläne oder Absichten, durch die sich die Bilanzierung, Bewertung oder Darstellung von Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten in der Jahresrechnung wesentlich ändert.
- Die Firma [1] ist nachweislich Verfügungsberechtigte aller aktivierten Vermögenswerte. Auf diesen liegen keine anderen Belastungen als die in der Jahresrechnung (Anmerkung ... im Anhang) [3] offengelegten.
- Wir haben alle gegenwärtigen Verbindlichkeiten sowie Eventualverbindlichkeiten

(Garantien, Bürgschaften und vergleichbaren Erklärungen gegenüber Dritten) in der Jahresrechnung ordnungsgemäss erfasst bzw. offengelegt.

– Sämtliche wesentlichen Ereignisse nach dem Bilanzstichtag sind in der Jahresrechnung erfasst bzw. offengelegt.

– Ansprüche aus Rechtsstreitigkeiten oder anderen Auseinandersetzungen, die für die Beurteilung der Jahresrechnung des Unternehmens von wesentlicher Bedeutung sind, bestanden nicht / sind in der Beilage aufgeführt. [10, 11]

– Wir haben Ihnen gegenüber sämtliche Kreditvereinbarungen offengelegt. Die entsprechenden Bedingungen waren am Bilanzstichtag – und sind zum Zeitpunkt dieser Vollständigkeitserklärung – eingehalten.

– Betrag und Verwendungszweck nicht frei verwendbarer Bestandteile des Eigenkapitals (z. B. Reserven gemäss Art. 671 ff. OR) sind in der Jahresrechnung ordnungsgemäss erfasst bzw. offengelegt. [9]

– [12]

[Datum / Domizil / Unterschriften]

Beilage:

– Unterzeichnetes Exemplar der Jahresrechnung

– Oben erwähnte Unterlagen

### **Redaktionelle Erläuterungen**

[1] Briefkopf mit Firmenbezeichnung der Aktiengesellschaft bzw. Name der Organisation

[2] Firmenbezeichnung der Revisionsstelle

[3] Anhang streichen, sofern kein solcher erforderlich ist

[4] Bilanzstichtag

[5] Anzupassen, wenn das Geschäftsjahr nicht zwölf Monate umfasst: «für das den Zeitraum vom ... bis ... umfassende Geschäftsjahr»

[6] Falls Verwaltungsrat nicht zutreffend: das für die Jahresrechnung verantwortliche Organ einsetzen

[7] Begriffe gleichbedeutend mit «Buchführung» im Sinne von Art. 957 ff. OR

[8] Nach Bedarf anpassen. Evtl. bestimmte Tatbestände (z. B. verdeckte Gewinnausschüttung, Verbuchung von Privatauslagen als Geschäftsaufwand) eigens erwähnen. Indessen sind auch alle anderen Vorschriften des öffentlichen Rechts, des Strafrechts, des Privatrechts oder aufgrund vertraglicher Abmachungen gemeint

[9] Nur wenn gesetzlich erforderlich

[10] Allfällige Rechtsstreitigkeiten sind in einer Beilage anzuführen

[11] Evtl. Erklärung zu laufenden oder drohenden Prozessen oder anderen Verfahren anbringen

[12] In die Vollständigkeitserklärung aufzunehmen sind Erklärungen zu jedem Sachverhalt, der für die Jahresrechnung wesentlich ist und für den es andere hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise nicht gibt. Weitere Erklärungen können Folgendes beinhalten:

– In der Jahresrechnung ordnungsgemäss erfasst bzw. angemessen offen gelegt ist

Folgendes:

- Derivative Finanzinstrumente aller Art (Forwards, Futures, Swaps, Optionen usw.)
- Der Jahresbericht (Art. 663d OR) [9] steht mit der Jahresrechnung im Einklang

## **Anhang F Berichterstattung**

Der Bericht an die Generalversammlung über das Ergebnis der Eingeschränkten Revision muss folgende grundlegenden Bestandteile aufweisen (üblicherweise in dieser Reihenfolge):

- (a) Berichtsüberschrift
- (b) Berichtsadressat
- (c) Einleitung (erster und zweiter Absatz):
  - (i) Bezeichnung der Jahresrechnung, welche eingeschränkt geprüft wurde (erster Absatz) und
  - (ii) Umschreibung der Verantwortlichkeiten von Unternehmensleitung und Revisor (zweiter Absatz)
  - (iii) Gegebenenfalls Angaben zum Mitwirken bei der Buchführung und zu anderen Dienstleistungen, die für die zu prüfende Gesellschaft erbracht wurden
- (d) Art und Umfang einer Eingeschränkten Revision (dritter Absatz):
  - (i) Bezugnahme auf den vorliegenden Standard
  - (ii) Feststellung, dass sich eine Eingeschränkte Revision auf Befragungen und analytische Prüfungshandlungen sowie angemessene Detailprüfungen beschränkt und
  - (iii) Feststellung, dass Prüfungen der betrieblichen Abläufe, des internen Kontrollsystems sowie Befragungen und weitere Prüfungshandlungen zur Aufdeckung deliktischer Handlungen von der Prüfung ausgeschlossen sind
- (e) Eingeschränkte Prüfungsaussage: negative Zusicherung (vierter Absatz)
- (f) Berichtsdatum
- (g) Name und Domizil des Revisors sowie
- (h) Unterschrift der Person, welche die Revision geleitet hat

### **Berichts-Beispiele**

#### **1. Normalwortlaut**

Jahresrechnung entspricht Gesetz und Statuten 70

#### **2. Eingeschränkte Prüfungsaussage**

aufgrund eines festgestellten Sachverhalts

Jahresrechnung entspricht Gesetz und Statuten 71

#### **3. Eingeschränkte Prüfungsaussage**

aufgrund der Annahme einer wesentlichen Fehlaussage

Jahresrechnung entspricht Gesetz und Statuten 72

#### **4. Verneinende Prüfungsaussage**

aufgrund eines festgestellten Sachverhalts  
Jahresrechnung entspricht nicht Gesetz und Statuten 73

#### **5. Unmöglichkeit einer Prüfungsaussage**

aufgrund der Annahme einer wesentlichen Fehlaussage 74

#### **6. Unmöglichkeit einer Prüfungsaussage**

wegen der Beschränkung des Prüfungsumfangs 75

#### **7. Uneingeschränkte Prüfungsaussage – Zusatz wegen Überschuldung und Rangrücktritt (Art. 725 Abs. 2 OR) 76**

#### **8. Uneingeschränkte Prüfungsaussage – Unsicherheit bezüglich Unternehmensfortführung**

Jahresrechnung entspricht Gesetz und Statuten  
– uneingeschränkte Prüfungsaussage – Zusatz  
wegen wesentlicher Unsicherheit bezüglich der  
Unternehmensfortführung – Unsicherheit im  
Anhang ausreichend offen gelegt 77

#### **9. Normalwortlaut – Einschub infolge Vornahme von Buchführungsarbeiten durch die Revisionsstelle 78**

#### **1. Normalwortlaut – Jahresrechnung entspricht Gesetz und Statuten**

Bericht der Revisionsstelle zur Eingeschränkten Revision an [1] der [2], [3]

Als Revisionsstelle haben wir [4] die Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang [6]) der [2] für das am [7] abgeschlossene Geschäftsjahr [8] geprüft. [9] [10] [11]

Für die Jahresrechnung ist [5] verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, diese zu prüfen. Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung und Unabhängigkeit erfüllen. [12]

Unsere Revision erfolgte nach dem Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision. Danach ist diese Revision so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen in der Jahresrechnung erkannt werden. Eine Eingeschränkte Revision umfasst hauptsächlich Befragungen und analytische Prüfungshandlungen sowie den Umständen angemessene Detailprüfungen der beim geprüften Unternehmen vorhandenen Unterlagen. Dagegen sind Prüfungen der betrieblichen Abläufe und des internen Kontrollsystems sowie Befragungen und weitere Prüfungshandlungen zur Aufdeckung deliktischer Handlungen oder anderer Gesetzesverstösse nicht Bestandteil dieser Revision.

Bei unserer Revision sind wir nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung

des Bilanzgewinns nicht Gesetz und Statuten entsprechen.

Datum / Revisor [2] / Domizil / Unterschrift/en

Beilage Jahresrechnung

Redaktionelle Erläuterungen siehe am Ende der Berichtsbeispiele Seite 79

## **2. Eingeschränkte Prüfungsaussage aufgrund eines festgestellten Sachverhalts – Jahresrechnung entspricht Gesetz und Statuten**

Bericht der Revisionsstelle zur Eingeschränkten Revision an [1] der [2], [3]

Als Revisionsstelle haben wir [4] die Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang [6]) der [2] für das am [7] abgeschlossene Geschäftsjahr [8] geprüft. [9] [10] [11]

Für die Jahresrechnung ist [5] verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, diese zu prüfen. Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung und Unabhängigkeit erfüllen. [12]

Unsere Revision erfolgte nach dem Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision. Danach ist diese Revision so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen in der Jahresrechnung erkannt werden. Eine Eingeschränkte Revision umfasst hauptsächlich Befragungen und analytische Prüfungshandlungen sowie den Umständen angemessene Detailprüfungen der beim geprüften Unternehmen vorhandenen Unterlagen. Dagegen sind Prüfungen der betrieblichen Abläufe und des internen Kontrollsystems sowie Befragungen und weitere Prüfungshandlungen zur Aufdeckung deliktischer Handlungen oder anderer Gesetzesverstösse nicht Bestandteil dieser Revision.

Unsere Revision hat ergeben, dass die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen schwer einbringliche Guthaben enthalten, die nicht wertberichtigt worden sind. Hierdurch sind die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen um rund CHF ... überbewertet; entsprechend sind das Ergebnis und das Eigenkapital zu günstig ausgewiesen. [13]

Bei unserer Revision sind wir – mit Ausnahme der im vorstehenden Absatz dargelegten Einschränkung – nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns nicht Gesetz und Statuten entsprechen.

Datum / Revisor [2] / Domizil / Unterschrift/en

Beilage Jahresrechnung

Redaktionelle Erläuterungen siehe am Ende der Berichtsbeispiele Seite 79

### **3. Eingeschränkte Prüfungsaussage aufgrund der Annahme einer wesentlichen Fehlaussage – Jahresrechnung entspricht Gesetz und Statuten**

Bericht der Revisionsstelle zur Eingeschränkten Revision an [1] der [2], [3]

Als Revisionsstelle haben wir [4] die Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang [6]) der [2] für das am [7] abgeschlossene Geschäftsjahr [8] geprüft. [9] [10] [11]

Für die Jahresrechnung ist [5] verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, diese zu prüfen. Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung und Unabhängigkeit erfüllen. [12]

Unsere Revision erfolgte nach dem Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision. Danach ist diese Revision so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen in der Jahresrechnung erkannt werden. Eine Eingeschränkte Revision umfasst hauptsächlich Befragungen und analytische Prüfungshandlungen sowie den Umständen angemessene Detailprüfungen der beim geprüften Unternehmen vorhandenen Unterlagen. Dagegen sind Prüfungen der betrieblichen Abläufe und des internen Kontrollsystems sowie Befragungen und weitere Prüfungshandlungen zur Aufdeckung deliktischer Handlungen oder anderer Gesetzesverstösse nicht Bestandteil dieser Revision.

Aufgrund unserer Revision müssen wir annehmen, dass die Vorräte unkurrante Handelswaren enthalten, die nicht wertberichtigt worden sind. Hierdurch wären die Vorräte in einem nicht näher bezifferbaren Ausmass wesentlich überbewertet; entsprechend wären das Ergebnis sowie das Eigenkapital zu günstig ausgewiesen.

Bei unserer Revision sind wir – mit Ausnahme der im vorstehenden Absatz dargelegten Einschränkung – nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns nicht Gesetz und Statuten entsprechen.

Datum / Revisor [2] / Domizil / Unterschrift/en  
Beilage Jahresrechnung

Redaktionelle Erläuterungen siehe am Ende der Berichtsbeispiele Seite 79

#### **4. Verneinende Prüfungsaussage aufgrund eines festgestellten Sachverhalts – Jahresrechnung entspricht nicht Gesetz und Statuten**

Bericht der Revisionsstelle zur Eingeschränkten Revision an [1] der [2], [3]

Als Revisionsstelle haben wir [4] die Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang [6]) der [2] für das am [7] abgeschlossene Geschäftsjahr [8] geprüft. [9] [10] [11]

Für die Jahresrechnung ist [5] verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, diese zu prüfen. Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung und Unabhängigkeit erfüllen. [12]

Unsere Revision erfolgte nach dem Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision. Danach ist diese Revision so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen in der Jahresrechnung erkannt werden. Eine Eingeschränkte Revision umfasst hauptsächlich Befragungen und analytische Prüfungshandlungen sowie den Umständen angemessene Detailprüfungen der beim geprüften Unternehmen vorhandenen Unterlagen. Dagegen sind Prüfungen der betrieblichen Abläufe und des internen Kontrollsystems sowie Befragungen und weitere Prüfungshandlungen zur Aufdeckung deliktischer Handlungen oder anderer Gesetzesverstösse nicht Bestandteil dieser Revision.

Unsere Revision hat ergeben, dass die Position Beteiligungen ausschliesslich eine 100%Beteiligung an der Gesellschaft X darstellt. Diese Gesellschaft ist überschuldet und erleidet fortgesetzte Verluste. Eine Verbesserung ihrer Ergebnisse ist nicht absehbar. Da keine Wertberichtigungen vorgenommen wurden, sind die Beteiligungen um rund CHF ... überbewertet; entsprechend sind das Ergebnis sowie das Eigenkapital zu günstig ausgewiesen. [13]

Wegen der Auswirkung des im vorstehenden Absatz dargelegten Sachverhalts entsprechen die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns nicht Gesetz und Statuten.

Datum / Revisor [2] / Domizil / Unterschrift/en

Beilage Jahresrechnung

Redaktionelle Erläuterungen siehe am Ende der Berichtsbeispiele Seite 79

#### **5. Unmöglichkeit einer Prüfungsaussage aufgrund der Annahme einer wesentlichen Fehlaussage**

Bericht der Revisionsstelle zur Eingeschränkten Revision an [1] der [2], [3]

Als Revisionsstelle haben wir [4] die Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang [6]) der [2] für das am [7] abgeschlossene Geschäftsjahr [8] geprüft. [9] [10] [11]

Für die Jahresrechnung ist [5] verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, diese zu prüfen. Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung und Unabhängigkeit erfüllen. [12]

Unsere Revision erfolgte nach dem Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision. Danach ist diese Revision so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen in der Jahresrechnung erkannt werden. Eine Eingeschränkte Revision umfasst hauptsächlich Befragungen und analytische Prüfungshandlungen sowie den Umständen angemessene Detailprüfungen der beim geprüften Unternehmen vorhandenen Unterlagen. Dagegen sind Prüfungen der betrieblichen Abläufe und des internen Kontrollsystems sowie Befragungen und weitere Prüfungshandlungen zur Aufdeckung deliktischer Handlungen oder anderer Gesetzesverstösse nicht Bestandteil dieser Revision.

Aufgrund unserer Revision müssen wir annehmen, dass die Garantierückstellungen in einem nicht näher bezifferbaren Ausmass wesentlich zu niedrig bilanziert worden sind. Entsprechend wären das Ergebnis sowie das Eigenkapital zu günstig ausgewiesen.

Wegen der möglichen Auswirkung der im vorstehenden Absatz dargelegten Annahme sind wir nicht in der Lage, eine Prüfungsaussage zu machen.

Datum / Revisor [2] / Domizil / Unterschrift/en  
Beilage Jahresrechnung

Redaktionelle Erläuterungen siehe am Ende der Berichtsbeispiele Seite 79

## **6. Unmöglichkeit einer Prüfungsaussage (wegen der Beschränkung des Prüfungsumfangs)**

Bericht der Revisionsstelle zur Eingeschränkten Revision an [1] der [2], [3]

Als Revisionsstelle haben wir [4] die Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang [6]) der [2] für das am [7] abgeschlossene Geschäftsjahr [8] geprüft. [9] [10] [11]

Für die Jahresrechnung ist [5] verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, diese zu prüfen. Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung und Unabhängigkeit erfüllen. [12]

Mit Ausnahme des im nachstehenden Absatz dargelegten Sachverhalts erfolgte unse-

re Revision nach dem Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision. Danach ist diese Revision so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen in der Jahresrechnung erkannt werden. Eine Eingeschränkte Revision umfasst hauptsächlich Befragungen und analytische Prüfungshandlungen sowie den Umständen angemessene Detailprüfungen der beim geprüften Unternehmen vorhandenen Unterlagen. Dagegen sind Prüfungen der betrieblichen Abläufe und des internen Kontrollsystems sowie Befragungen und weitere Prüfungshandlungen zur Aufdeckung deliktischer Handlungen oder anderer Gesetzesverstösse nicht Bestandteil dieser Revision.

Zur Bewertung halten wir folgendes fest: Die Gesellschaft weist ein Darlehensguthaben gegenüber ihrem Hauptaktionär über CHF 2,1 Mio. aus. Wir haben die Bonität des Schuldners nicht prüfen können, da uns dafür – trotz Aufforderung – keine geeigneten Unterlagen zur Verfügung gestellt wurden.

Wegen der möglichen Auswirkung des im vorstehenden Absatz dargelegten Sachverhalts sind wir nicht in der Lage, eine Prüfungsaussage zu machen.

Datum / Revisor [2] / Domizil / Unterschrift/en  
Beilage Jahresrechnung

Redaktionelle Erläuterungen siehe am Ende der Berichtsbeispiele Seite 79

## **7. Uneingeschränkte Prüfungsaussage – Zusatz wegen Überschuldung und Rangrücktritt (Art. 725 Abs. 2 OR)**

Bericht der Revisionsstelle zur Eingeschränkten Revision an [1] der [2], [3]

Als Revisionsstelle haben wir [4] die Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang [6]) der [2] für das am [7] abgeschlossene Geschäftsjahr [8] geprüft. [9] [10] [11]

Für die Jahresrechnung ist [5] verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, diese zu prüfen. Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung und Unabhängigkeit erfüllen. [12]

Unsere Revision erfolgte nach dem Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision. Danach ist diese Revision so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen in der Jahresrechnung erkannt werden. Eine Eingeschränkte Revision umfasst hauptsächlich Befragungen und analytische Prüfungshandlungen sowie den Umständen angemessene Detailprüfungen der beim geprüften Unternehmen vorhandenen Unterlagen. Dagegen sind Prüfungen der betrieblichen Abläufe und des internen Kontrollsystems sowie Befragungen und weitere Prüfungshandlungen zur Aufdeckung deliktischer Handlungen oder anderer Gesetzesverstösse nicht Bestandteil dieser Revision.

Bei unserer Revision sind wir nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir

schliessen müssten, dass die Jahresrechnung nicht Gesetz und Statuten entspricht.

Wir machen darauf aufmerksam, dass die ... AG im Sinne von Art. 725 Abs. 2 OR überschuldet ist. Da Gläubiger der ... AG im Betrag von CHF ... Rangrücktritt erklärt haben, hat der Verwaltungsrat von der Benachrichtigung des Richters abgesehen.

Datum / Revisor [2] / Domizil / Unterschrift/en  
Beilage Jahresrechnung

Redaktionelle Erläuterungen siehe am Ende der Berichtsbeispiele Seite 79

## **8. Jahresrechnung entspricht Gesetz und Statuten – uneingeschränkte Prüfungsaussage – Zusatz wegen wesentlicher Unsicherheit bezüglich der Unternehmensfortführung – Unsicherheit im Anhang ausreichend offen gelegt [14]**

Bericht der Revisionsstelle zur Eingeschränkten Revision an [1] der [2], [3]

Als Revisionsstelle haben wir [4] die Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang [6]) der [2] für das am [7] abgeschlossene Geschäftsjahr [8] geprüft. [9] [10] [11]

Für die Jahresrechnung ist [5] verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, diese zu prüfen. Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung und Unabhängigkeit erfüllen. [12]

Unsere Revision erfolgte nach dem Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision. Danach ist diese Revision so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen in der Jahresrechnung erkannt werden. Eine Eingeschränkte Revision umfasst hauptsächlich Befragungen und analytische Prüfungshandlungen sowie den Umständen angemessene Detailprüfungen der beim geprüften Unternehmen vorhandenen Unterlagen. Dagegen sind Prüfungen der betrieblichen Abläufe und des internen Kontrollsystems sowie Befragungen und weitere Prüfungshandlungen zur Aufdeckung deliktischer Handlungen oder anderer Gesetzesverstösse nicht Bestandteil dieser Revision.

Bei unserer Revision sind wir nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns nicht Gesetz und Statuten entsprechen.

Ohne unsere Prüfungsaussage einzuschränken machen wir auf Anmerkung X in der Jahresrechnung aufmerksam, wonach eine wesentliche Unsicherheit an der Fähigkeit der ... AG zur Unternehmensfortführung besteht. Würde die Unternehmensfortführung verunmöglicht, müsste die Jahresrechnung auf Basis von Veräusserungswerten erstellt werden [15].

Datum / Revisor [2] / Domizil / Unterschrift/en  
Beilage Jahresrechnung

Redaktionelle Erläuterungen siehe am Ende der Berichtsbeispiele Seite 79

## **9. Normalwortlaut – Einschub infolge Vornahme von Buchführungsarbeiten durch die Revisionsstelle**

Bericht der Revisionsstelle zur Eingeschränkten Revision an [1] der [2], [3]

Als Revisionsstelle haben wir [4] die Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang [6]) der [2] für das am [7] abgeschlossene Geschäftsjahr [8] geprüft. [9] [10] [11]

Für die Jahresrechnung ist [5] verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, diese zu prüfen. Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung und Unabhängigkeit erfüllen. Ein Mitarbeitender unserer Gesellschaft hat im Berichtsjahr bei der Buchführung mitgewirkt. An der Eingeschränkten Revision war er nicht beteiligt.

Unsere Revision erfolgte nach dem Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision. Danach ist diese Revision so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen in der Jahresrechnung erkannt werden. Eine Eingeschränkte Revision umfasst hauptsächlich Befragungen und analytische Prüfungshandlungen sowie den Umständen angemessene Detailprüfungen der beim geprüften Unternehmen vorhandenen Unterlagen. Dagegen sind Prüfungen der betrieblichen Abläufe und des internen Kontrollsystems sowie Befragungen und weitere Prüfungshandlungen zur Aufdeckung deliktischer Handlungen oder anderer Gesetzesverstösse nicht Bestandteil dieser Revision.

Bei unserer Revision sind wir nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns nicht Gesetz und Statuten entsprechen.

Datum / Revisor [2] / Domizil / Unterschrift/en  
Beilage Jahresrechnung

Redaktionelle Erläuterungen siehe am Ende der Berichtsbeispiele Seite 79

### **Redaktionelle Erläuterungen für alle Berichtsbeispiele**

[1] Bezeichnung des Berichtsadressaten (für die Genehmigung der Jahresrechnung zuständiges Organ, für die Jahresrechnung verantwortliches Organ, Auftraggeber

oder anderer Adressat)

[2] Firmenbezeichnung

[3] Domizil

[4] Ist der Revisor eine natürliche Person, ist der Berichtswortlaut entsprechend anzupassen

[5] Bezeichnung des verantwortlichen Organs (z. B. Verwaltungsrat)

[6] Nur wenn Anhang gesetzlich erforderlich

[7] Bilanzstichtag

[8] Anzupassen, wenn das Geschäftsjahr nicht zwölf Monate umfasst: «für das den Zeitraum vom ... bis ... umfassende Geschäftsjahr». Ferner anzupassen, wenn es sich um einen Zwischenabschluss handelt: «für die Periode vom ... bis ... »

[9] Wird der Bericht mehrere Wochen nach Beendigung der Prüfung unterzeichnet, ist es zweckmässig, hier folgenden Satz einzufügen: «Die Prüfungs-Arbeiten wurden am ... beendet.»

[10] Ist die Eingeschränkte Revision der vorhergehenden Jahresrechnung von einer anderen Revisionsstelle vorgenommen worden, ist hier folgender Satz einzufügen: «Die Eingeschränkte Revision der Vorjahresangaben ist von einer anderen Revisionsstelle vorgenommen worden»

[11] Wurde im Vorjahr aufgrund eines Opting-out keine Prüfung durchgeführt, ist hier einzufügen: «Die Vergleichszahlen in der Jahresrechnung wurden nicht geprüft.»

[12] Falls eine oder mehrere bei der Revisionsstelle angestellte Personen bei der Buchführung mitgewirkt oder andere Dienstleistungen für die geprüfte Gesellschaft erbracht haben (Steuerberatung, Erstellen der MWST-Abrechnung usw.), ist dies hier anzugeben z. B. wie folgt: «Ein Mitarbeitender unserer Gesellschaft hat im Berichtsjahr bei der Buchführung mitgewirkt. An der Eingeschränkten Revision war er nicht beteiligt.»

[13] Wenn die Auswirkung der Fehlaussage nicht quantifiziert werden kann, soll nach Möglichkeit eine Bandbreite angegeben werden oder eine verbale Umschreibung erfolgen

[14] Dieses Berichtsbeispiel bezieht sich auf den Fall, in dem die wesentliche Unsicherheit im Anhang ausreichend klar offen gelegt wird. Wird die wesentliche Unsicherheit im Anhang nicht ausreichend bzw. gar nicht offengelegt, so sind eine Einschränkung und eine eingeschränkte Prüfungsaussage bzw. eine Einschränkung und eine verneinende Prüfungsaussage anzubringen

[15] Unter Umständen bedarf es eines zweiten Zusatzes wegen möglicher Rechtsfolgen gemäss Art. 725 OR, z. B. wie folgt: «Damit entstünde zugleich begründete Besorgnis einer Überschuldung im Sinne von Art. 725 Abs. 2 OR, und es wären die entsprechenden Vorschriften zu befolgen.»

## **Anhang G Unternehmensfortführung**

### **1. Verantwortung der Unternehmensleitung**

Die Unternehmensleitung ist zur Einschätzung der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens verpflichtet, denn die Annahme der Unternehmensfortführung ist ein zentraler Grundsatz der Abschlusserstellung. Danach wird üblicherweise davon ausgegan-

gen, dass ein Unternehmen in absehbarer Zukunft weder die Absicht hat noch gezwungen ist, das Unternehmen als Ganzes oder wesentliche Teile davon zu liquidieren, die Geschäftstätigkeit einzustellen, ein Konkurs- oder Nachlassverfahren einzuleiten usw. Bei gegebener Fortführungsfähigkeit erfolgen die Bilanzierung, Bewertung und Darstellung der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten unter der Annahme, dass das Unternehmen seine Tätigkeit fortführen kann und will.

Die Unternehmensleitung hat die Einschätzung der Fortführungsfähigkeit für einen Zeitraum von mindestens 12 Monaten ab dem Bilanzstichtag vorzunehmen.

War ein Unternehmen in der Vergangenheit rentabel und kann es sich rasch Zugang zu finanziellen Mitteln verschaffen, so darf die Unternehmensleitung ihre Einschätzung ohne eine detaillierte Analyse vornehmen.

Nachstehend sind Beispiele von Ereignissen oder Bedingungen zusammengestellt, die – einzeln oder in ihrer Gesamtheit – erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit aufwerfen können. Die Zusammenstellung ist weder abschliessend noch bedeutet das Vorliegen eines oder mehrerer dieser Anzeichen zwangsläufig, dass eine wesentliche Unsicherheit über die Fortführungsfähigkeit vorliegt.

### **Finanziell**

- Überschuldung oder negatives Netto-Umlaufvermögen
- Der Zeitpunkt der Fälligkeit von Verbindlichkeiten mit fester Laufzeit nähert sich, ohne dass realistische Aussicht auf Verlängerung, Umfinanzierung oder Rückzahlung besteht (oder: kurzfristige Kredite werden im Übermass zur Finanzierung von Anlagevermögen herangezogen)
- Anzeichen für den Entzug finanzieller Unterstützung durch Lieferanten und andere Gläubiger
- Abfluss von Liquidität aus dem operativen Geschäft («Cash Drain») (gemäss vorangegangenen Abschlüssen oder Planungsrechnungen)
- Ungünstige finanzielle Kennzahlen
- Wesentliche Betriebsverluste oder wesentliche Wertbeeinträchtigung von Aktiven, die der Erzielung von Mittelzuflüssen dienen
- Unfähigkeit, Löhne und Sozialversicherungsbeiträge zu begleichen
- Unfähigkeit, Lieferanten- und andere Verbindlichkeiten bei Fälligkeit zu bezahlen
- Unfähigkeit, die Bedingungen von Kreditvereinbarungen zu erfüllen
- Änderung der Zahlungsbedingungen von Lieferanten (Zahlung bei Lieferung anstatt Kreditgewährung)
- Unfähigkeit, Finanzmittel zu beschaffen, die für wichtige Produktentwicklungen oder für andere wichtige Investitionen benötigt werden

### **Betrieblich**

- Abgang wichtiger Personen, für die kein Ersatz vorhanden ist
- Verlust eines/einer umsatzstarken Kunden oder bedeutenden Absatzmarkts, Franchise, Lizenz oder Lieferanten

– Schwierigkeiten mit dem Personal oder Engpässe bei wichtigen Ressourcen

### **Sonstiges**

- Verstöße gegen gesetzliche Eigenkapitalvorschriften (z. B. Art. 725 OR) oder gegen andere gesetzliche oder statutarische Vorschriften
- Rechtsstreitigkeiten oder Verfahren gegen das Unternehmen, die je nach Ausgang zu Ansprüchen führen können, die das Unternehmen nicht erfüllen kann
- Änderungen gesetzlicher Vorschriften oder politische Änderungen, die voraussichtlich nachteilige Folgen für das Unternehmen haben
- Verlust von Vertrauen in die Unternehmensleitung

## **2. Verantwortung des Revisors**

Die Verantwortung des Revisors liegt in der Beurteilung, ob die der Jahresrechnung zugrunde gelegte Annahme der Fortführungsfähigkeit vertretbar ist.

Gefährdungen der Fortführungsfähigkeit können unerwartet auftreten. Deshalb bedeutet die Nichterwähnung von Unsicherheiten bezüglich Fortführung im Bericht des Revisors keine Garantie für die Fortführungsfähigkeit.

Der Revisor muss sich im Rahmen der Prüfungsplanung sowie am Ende der Revision (Beurteilung der Jahresrechnung als Ganzes) überlegen, ob Ereignisse oder Bedingungen (siehe vorstehende Beispiele) vorliegen, die die Fortführungsfähigkeit des Unternehmens beeinträchtigen. Stellt der Revisor fest, dass sich die Unternehmensleitung nicht oder nur in ungenügender Weise mit der Fortführungsthematik auseinandersetzt, muss er von ihr eine sachgerechte und ausreichende Einschätzung der Fortführungsfähigkeit verlangen.

Der Revisor geht vom gleichen Zeitraum wie die Unternehmensleitung aus. Was Ereignisse und Bedingungen anbelangt, die erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens aufwerfen können und die weiter in der Zukunft liegen als der Mindestzeitraum von 12 Monaten (vgl. vorangehender Abschnitt), ist der Revisor zu keinen anderen Prüfungshandlungen als zur Befragung der Unternehmensleitung verpflichtet.

Liegt keine Einschätzung der Unternehmensleitung zur Fortführungsfähigkeit vor, bespricht der Revisor mit der Unternehmensleitung die Gründe, die aus ihrer Sicht die Fortführungsannahme rechtfertigen. Ergeben sich keine Zweifel an der Fortführungsfähigkeit, genügt die Erklärung der Unternehmensleitung in der Vollständigkeitserklärung als Nachweis der erfolgten Einschätzung und der Beurteilung. Stellt er Ereignisse oder Sachverhalte fest, welche die Fortführungsannahme in Frage stellen, fordert er die Unternehmensleitung zu einer detaillierteren Einschätzung auf.

Der Revisor nimmt seine Beurteilung aufgrund der Einschätzung der Unternehmensleitung sowie seiner weiteren Kenntnisse des geprüften Unternehmens vor. Um die Einschätzung der Unternehmensleitung zu beurteilen, zieht der Revisor die gewählte

Vorgehensweise, die zugrunde gelegten Annahmen und die Pläne der Unternehmensleitung für zukünftige Aktivitäten in Betracht. Er stellt auch fest, ob bei der Einschätzung alle relevanten Informationen, die ihm bei seinen Prüfungshandlungen bekannt geworden sind, in Betracht gezogen worden sind.

War ein Unternehmen in der Vergangenheit rentabel und kann es rasch auf finanzielle Mittel zugreifen, beurteilt der Revisor die Vertretbarkeit der Einschätzung normalerweise ohne detaillierte Prüfungshandlungen. Wurden jedoch Ereignisse oder Bedingungen festgestellt, die erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens aufwerfen können, führt der Revisor besondere Prüfungshandlungen durch.

Zu den möglichen Prüfungshandlungen gehören:

- Analyse und Besprechung der geplanten Cash Flows und Ergebnisse sowie anderer zukunftsbezogener Informationen mit der Unternehmensleitung
- Analyse und Besprechung des letzten Zwischenabschlusses
- Kritische Durchsicht der Bedingungen von Finanzverbindlichkeiten zur Feststellung allfälliger Verstöße gegen Vereinbarungen
- Studium der Sitzungsprotokolle der Unternehmensorgane (Anteilseigner: z. B. Generalversammlung; Leitungs- und Überwachungsorgane: z. B. Verwaltungsrat; Ausschüsse) zwecks Hinweisen auf finanzielle Besonderheiten
- Beurteilung des Vorhandenseins, der Gültigkeit und der Durchsetzbarkeit von Vereinbarungen mit nahestehenden Parteien sowie Dritten über eine finanzielle Unterstützung des Unternehmens; Beurteilung der Fähigkeit solcher Parteien, zusätzliche Mittel bereitzustellen
- Beurteilung der Pläne des Unternehmens zur Abwicklung unerledigter Kundenaufträge
- Beurteilung der Ereignisse nach dem Bilanzstichtag zwecks Feststellung von Ereignissen, welche die Fortführungsfähigkeit des Unternehmens beeinträchtigen können

### **3. Schlussfolgerungen und Bericht**

Bestehen zur Fortführungsfähigkeit erhebliche Zweifel, muss dies in der Jahresrechnung klar offengelegt werden. Dabei sind die Fakten, die erheblichen Zweifel begründen, hinreichend zu umschreiben. Der Adressat der Jahresrechnung ist auch ausdrücklich darauf aufmerksam zu machen, dass das Unternehmen möglicherweise nicht in der Lage ist, seine Tätigkeit fortzuführen.

Liegen zwar erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit vor, ist aber die Fortführungsannahme gleichwohl vertretbar und ist der Tatbestand der wesentlichen Unsicherheit in der Jahresrechnung hinreichend umschrieben, macht der Revisor eine uneingeschränkte Prüfungsaussage mit einem Zusatz, in welchem die Unsicherheit offengelegt wird (siehe Beispiel 8, Seite 77).

Sind die Angaben zur Fortführungsproblematik in der Jahresrechnung nicht hinreichend oder fehlen sie gar, muss der Revisor eine eingeschränkte bzw. eine verneinende Prüfungsaussage machen.

Kommt der Revisor aufgrund seiner Prüfungshandlungen (s. vorstehender Abschnitt) zur Auffassung, dass die der Jahresrechnung zugrunde liegende Fortführungsannahme nicht vertretbar ist, muss er wegen der falschen Wertbasis eine verneinende Prüfungsaussage machen.

Nimmt die Unternehmensleitung trotz Aufforderung durch den Revisor keine oder eine ungenügende Einschätzung der Fortführungsfähigkeit vor, obschon zur Fortführungsfähigkeit Zweifel bestehen, ist eine Prüfungsaussage nicht möglich.

## **Anhang H Verhalten bei Überschuldung**

### **1. Einleitung**

Die Bestimmungen des Art. 725 OR gelten ungeachtet davon, ob die Jahresrechnung ordentlich, eingeschränkt oder gar nicht geprüft wird (Opting-out). Dies gilt auch bei der Anzeigepflicht im Falle einer offensichtlichen Überschuldung. Art. 729c OR bestimmt: «Ist die Gesellschaft offensichtlich überschuldet und unterlässt der Verwaltungsrat die Anzeige, so benachrichtigt die Revisionsstelle den Richter.»

### **2. Begriffe**

Bei einer «Überschuldung» im Sinne von Art. 725 Abs. 2 OR hat der Bilanzverlust das Eigenkapital vollständig aufgezehrt; die vorhandenen Aktiven decken das Fremdkapital nur noch teilweise.

Eine «offensichtliche Überschuldung» (Art. 729b Abs. 2 OR) liegt dann vor, wenn sich die Überschuldung «auch bei optimistischer Betrachtungsweise nicht leugnen lässt», d. h. wenn jeder verständige Mensch ohne weitere Abklärungen sofort sieht, dass die Aktiven die Schulden und notwendigen Rückstellungen nicht zu decken vermögen und keine oder keine genügenden Rangrücktritte erfolgt sind. Offensichtlichkeit der Überschuldung setzt nicht voraus, dass diese besonders gross ist.

Die «Zwischenbilanzen zu Fortführungs- bzw. zu Veräusserungswerten» sind Nebenrechnungen zur Ermittlung des noch vorhandenen Eigenkapitals (Art. 725 Abs. 2 OR).

– Die Erstellung einer Zwischenbilanz zu Fortführungswerten erfolgt in Anwendung der besonderen Bewertungsvorschriften des Aktienrechts (Art. 664 ff. OR), namentlich des Anschaffungswertprinzips, und unter Befolgung des Grundsatzes der korrekten zeitlichen Abgrenzung.

– Der Zwischenbilanz zu Veräusserungswerten hingegen liegen andere Bewertungsprinzipien zugrunde: Anstelle der Bewertung zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten treten Tages- oder Veräusserungswerte, und es sind gegebenenfalls die Liquidationskosten zu berücksichtigen.

Der «Rangrücktritt» im Sinne von Art. 725 Abs. 2 OR ist ein zweiseitiges Rechtsgeschäft, das zwischen einem Gläubiger und einem Schuldner über eine bestehende Forderung abgeschlossen wird. Die Rangrücktrittsvereinbarung muss – wenn sie für

die begünstigte Gesellschaft und deren Gläubiger die gewünschte Wirkung entfalten soll – so ausgestaltet sein, dass sie eine Stundung der Forderung (und normalerweise auch des Zinsendienstes) und einen bedingten Verzicht bewirkt, bis die Befriedigung der übrigen Gläubiger feststeht. Wenn der Darlehensgeber nicht in der Lage ist, einen allfälligen Ausfall finanziell zu verkraften, können an der Gültigkeit des Rangrücktrittes Zweifel bestehen.

Der Begriff «Sanierung» umfasst alle Massnahmen zur finanziellen Gesundung eines Unternehmens. Sanierungsvorgänge können entweder organisatorischer Art (z. B. Stilllegung oder Verlegung von Produktionsstätten, Massnahmen in der Produktpalette oder den Absatzmärkten) oder finanzieller Art sein (z. B. Forderungsverzicht, Zufuhr von neuem Kapital). Unterschiede weisen die beiden Sanierungsarten in erster Linie beim Zeitfaktor auf: Während mit Massnahmen finanzieller Art bereits kurzfristig eine Sanierungswirkung erzielt werden kann, führen organisatorische Sanierungsschritte meistens erst mittel- oder gar langfristig zu einer Verbesserung der finanziellen Lage.

### **3. Vorgehen bei Überschuldung einer Aktiengesellschaft**

Das Vorgehen der Revisionsstelle bei Überschuldung einer Aktiengesellschaft (bei eingeschränkter Revision) erklärt die nachstehende Übersicht: